

Uniwersytet Warszawski  
Wydział Prawa i Administracji

Mgr Dariusz Stanisław Szydełko

DOCHÓD Z DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ JAKO PODSTAWA OPODATKOWANIA.  
STUDIUM TEORETYCZNOPRAWNE.

Rozprawa doktorska  
w zakresie prawa podatkowego

Rozprawa doktorska napisana pod  
kierunkiem naukowym  
Prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytetu Warszawskiego  
Katedra Prawa Finansowego

Warszawa, czerwiec 2019 r.

# DOCHÓD Z DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ JAKO PODSTAWA OPODATKOWANIA. STUDIUM TEORETYCZNOPRAWNE.

<b>ROZDZIAŁ I. ZAGADNIENIA WSTĘPNE .....</b>	<b>17</b>
1.1. DEFINICJE GOSPODARSTWA ROLNEGO ORAZ DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ NA GRUNCIE POLSKIEGO PRAWA .....	22
1.2. RYS HISTORYCZNY OPODATKOWANIA ROLNICTWA .....	30
1.3. POLSKI USTRÓJ ROLNY WEDŁUG KONSTYTUCJI RP ORAZ USTAWY O KSZTAŁTOWANIU USTROJU ROLNEGO .....	34
1.4. DANE STATYSTYCZNE O RYNKU ROLNYM W POLSCE.....	41
1.5. SPECYFIKA RYNKU ROLNEGO UZASADNIAJĄCA WPROWADZENIE ODRĘBNYCH REGULACJI PRAWA PODATKOWEGO .....	49
1.6. PODSUMOWANIE.....	50
<b>ROZDZIAŁ II. AKTUALNY STAN OPODATKOWANIA PRODUCENTÓW ROLNYCH W POLSCE .....</b>	<b>52</b>
2.1. OBCIĄŻENIA PODATKOWE PRODUCENTÓW ROLNYCH.....	53
2.2. CHARAKTERYSTYKA PODATKÓW LOKALNYCH .....	54
2.3. PODATEK ROLNY .....	55
2.3.1. GENEZA PODATKU ROLNEGO.....	55
2.3.2. OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA PODATKU ROLNEGO .....	57
2.3.3. ZAKRES PODMIOTOWY OPODATKOWANIA.....	60
2.3.4. ZAKRES PRZEDMIOTOWY OPODATKOWANIA.....	61
2.3.5. PODSTAWA OPODATKOWANIA .....	62
2.3.6. STAWKA I WYMIAR PODATKU .....	62
2.3.7. PODATEK ROLNY PO NOWELIZACJACH W LATACH 2015-2018 R. ....	63
2.3.8. PRÓBA OCENY PODATKU ROLNEGO .....	67
2.4. DOCHODY Z DZIAŁALNOŚCI QUASI-ROLNICZEJ .....	72
2.4.1. OPODATKOWANIE SPRZEDAŻY BEZPOŚREDNIEJ NA MOCY USTAWY Z DNIA 9 KWIEŚNIA 2015 R.....	72
2.4.2. DZIAŁALNOŚĆ AGROTURYSTYCZNA .....	76
2.5. OBOWIĄZEK PROWADZENIA KSIĘGI PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW W GOSPODARSTWACH ROLNYCH OBJĘTYCH DOTACJAMI CELOWYMI W RAMACH PROGRAMU ROZWOJU OBSZARÓW WIEJSKICH .....	80
2.6. OPODATKOWANIE PRODUKCJI ROLNEJ W FORMIE DZIAŁÓW SPECJALNYCH PRODUKCJI ROLNEJ .....	84
2.7. DOPLATY BEZPOŚREDNIE A PRZYCHÓD GOSPODARSTWA ROLNEGO .....	87
2.8. OBOWIĄZKI EWIDENCYJNE W GOSPODARSTWACH ROLNYCH .....	89
2.9. PODSUMOWANIE.....	91
<b>ROZDZIAŁ III. DOCHÓD Z DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ .....</b>	<b>92</b>
3.1. RODZAJE DOCHODÓW Z DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ .....	92
3.2. CECHY IDEALNEGO PODATKU OD DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ A PODATEK ROLNY .....	98
3.3. POŚREDNIE SKUTKI WYROKU TK z 2010 R. ....	102
3.4. HISTORYCZNE METODY SZACOWANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA DOCHODU Z DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ.....	104
3.4.1. SZCZEGÓŁOWE METODY USTALANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA .....	105
3.4.2. SZACUNKOWE METODY USTALANIA PODSTAWY OPODATKOWANIA .....	105
3.4.2.1. METODY KATASTRALNE .....	109
3.5. PODSUMOWANIE.....	110
<b>ROZDZIAŁ IV. SPOSÓB USTALANIA DOCHODU W WYBRANYCH KRAJACH UE .....</b>	<b>112</b>
4.1. PODZIAŁ KRAJÓW UE WEDŁUG OPODATKOWANIA DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ .....	113
4.2. KRAJE STOSUJĄCE PREFERENCYJNY SYSTEM OPODATKOWANIA DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ .....	117
4.2.1. NIEMCY .....	117
4.2.1.1. RYNEK ROLNY W NIEMCZACH.....	117
4.2.1.2. NIEMIECKI SYSTEM PODATKOWY .....	119
4.2.1.3. METODY OBLICZANIA WYSOKOŚCI DOCHODU Z DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ.....	123
4.2.1.4. POZOSTAŁE ULGI DLA GOSPODARSTW ROLNYCH .....	126
4.2.2. FRANCJA.....	127

4.2.2.1.	RYNEK ROLNY WE FRANCJI.....	128
4.2.2.2.	OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA FRANCUSKIEGO SYSTEMU PODATKOWEGO .....	129
4.2.2.3.	PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH WE FRANCJI .....	132
4.2.2.4.	SPOSÓB OBLICZANIA DOCHODU ROLNICZEGO .....	134
4.2.3.	BELGIA .....	137
4.2.3.1.	RYNEK ROLNY W BELGII .....	138
4.2.3.2.	SYSTEM PODATKOWY W BELGII .....	140
4.2.3.3.	PODATEK DOCHODOWY W BELGII ORAZ OPODATKOWANIE GOSPODARSTW ROLNYCH .....	141
4.2.4.	HISZPANIA .....	146
4.2.4.1.	RYNEK ROLNY W HISZPANII .....	146
4.2.4.2.	SYSTEM PODATKOWY W HISZPANII.....	148
4.2.4.3.	PODATEK DOCHODOWY W HISZPANII .....	150
4.2.4.4.	PREFERENCJE PODATKOWE DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ W HISZPANII .....	152
4.2.5.	PODSUMOWANIE SYSTEMÓW PODATKOWYCH KRAJÓW STOSUJĄCYCH PREFERENCJE PODATKOWE .....	155
4.3.	KRAJE STOSUJĄCE SYSTEM OGRANICZONYCH PREFERENCJI OPODATKOWANIA DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ .....	155
4.3.1.	IRLANDIA .....	155
4.3.1.1.	RYNEK ROLNY W IRLANDII.....	157
4.3.1.2.	OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA SYSTEMU PODATKOWEGO W IRLANDII.....	158
4.3.1.3.	SPOSÓB USTALANIA PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH W IRLANDII.....	160
4.3.1.4.	PRZYWILEJE PODATKOWE DLA PRODUCENTÓW ROLNYCH W IRLANDII.....	162
4.3.2.	WĘGRY .....	165
4.3.2.1.	RYNEK ROLNY NA WĘGRZECH.....	166
4.3.2.2.	OGÓLNY ZARYS SYSTEMU PRAWNEGO WĘGIER I KONSOLIDACJA FINANSÓW PUBLICZNYCH PO 2010 R.....	167
4.3.2.3.	PODATEK DOCHODOWY NA WĘGRZECH.....	169
4.3.2.4.	PREFERENCJE PODATKOWE DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ NA WĘGRZECH .....	172
4.3.3.	PODSUMOWANIE SYSTEMÓW PODATKOWYCH STOSUJĄCYCH OGRANICZONE PREFERENCJE PODATKOWE WOBEC DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ .....	173
4.4.	CZECHY JAKO PRZYKŁAD KRAJU NIESTOSUJĄCEGO PREFERENCJI OPODATKOWANIA DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ .....	174
4.4.1.	KRÓTKA CHARAKTERYSTYKA .....	174
4.4.1.1.	RYNEK ROLNY W CZECHACH .....	175
4.4.1.2.	OGÓLNY ZARYS SYSTEMU PODATKOWEGO W CZECHACH.....	176
4.4.1.3.	PODATEK DOCHODOWY W CZECHACH .....	177
4.4.1.4.	PREFERENCJE PODATKOWE WOBEC CZESKICH ROLNIKÓW .....	180
4.5.	PODSUMOWANIE .....	181
<b>ROZDZIAŁ V. PROJEKT USTAWY O OPODATKOWANIU DOCHODÓW Z DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ Z 2012 R. ....</b>		<b>184</b>
5.1.	ZAŁOŻENIA PROJEKTU .....	184
5.2.	DEFINICJE.....	185
5.3.	PRZEDMIOT OPODATKOWANIA I KOSZTY .....	190
5.4.	PODSTAWA OPODATKOWANIA .....	193
5.5.	OPODATKOWANIE W FORMACH ZRYCZAŁTOWANYCH. ....	194
5.5.1.	OPODATKOWANIE W FORMIE RYCZAŁTU OD PRZYCHODÓW EWIDENCJONOWANYCH .....	195
5.5.2.	OPODATKOWANIE W FORMIE RYCZAŁTU DEKLAROWANEGO.....	196
5.5.3.	OPODATKOWANIE W FORMIE RYCZAŁTU KWOTOWEGO .....	197
5.5.4.	OPODATKOWANIE W FORMIE RYCZAŁTU OD GOSPODARSTW SOCJALNYCH .....	199
5.6.	OCENA PROJEKTU USTAWY O OPODATKOWANIU DOCHODÓW Z DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ.....	200
<b>ROZDZIAŁ VI. PROPONOWANE METODY USTALANIA DOCHODU Z DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ .....</b>		<b>204</b>
6.1.	PORÓWNANIE WPLYWÓW I WYDATKÓW.....	209
6.2.	DOCHÓD W OPARCIU O WSPÓŁCZYNNIK STANDARDOWEJ PRODUKCJI.....	211
6.3.	KSIĘGI RACHUNKOWE .....	221
6.4.	POZOSTAŁE PROPOZYCJE SPOSOBU OPODATKOWANIA DZIAŁALNOŚCI ROLNEJ .....	221
6.5.	PODSUMOWANIE .....	223

<b>ROZDZIAŁ VII. SYMULACJA OPODATKOWANIA DOCHODU WEDŁUG WYBRANYCH METOD W REPREZENTATYWNYCH GOSPODARSTWACH ROLNYCH .....</b>	<b>225</b>
7.1. METODA PORÓWNAWCZA .....	226
7.2. CELE I ZAŁOŻENIA BADAWCZE.....	226
7.3. METODA PORÓWNAWCZA I DOBÓR BADANEJ GRUPY.....	229
7.4. SYMULACJA DOCHODU GOSPODARSTW ROLNYCH PO WPROWADZENIU PROPONOWANEJ REFORMY .....	230
7.4.1. PORÓWNANIE DOCHODU WYLICZONEGO 3 METODAMI .....	230
7.4.2. SYMULACJA WPLYWÓW BUDŻETOWYCH .....	236
7.5. PODSUMOWANIE.....	237
<b>ROZDZIAŁ VIII. PODSUMOWANIE.....</b>	<b>239</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>253</b>
<b>WYKAZ KRAJOWYCH AKTÓW PRAWNYCH .....</b>	<b>259</b>
<b>WYKAZ OBCYCH AKTÓW PRAWNYCH.....</b>	<b>263</b>
<b>WYKAZ MATERIAŁÓW ŹRÓDŁOWYCH.....</b>	<b>266</b>
<b>WYKAZ ORZECZEŃ.....</b>	<b>267</b>
<b>WYKAZ INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO.....</b>	<b>268</b>
<b>WYKAZ WYKRESÓW.....</b>	<b>270</b>
<b>WYKAZ TABEL.....</b>	<b>271</b>

### Wykaz skrótów:

- **Konstytucja RP** – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
- **Ordynacja podatkowa** – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 ze zm.).
- **Kodeks cywilny** – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.).
- **Kodeks handlowy z 1934 r.** – Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. Kodeks handlowy (Dz.U. z 1934 r. Nr 57, poz. 502 ze zm.).
- **Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych** – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz.U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86 ze zm.).
- **Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych** – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 ze zm.).
- **Ustawa o podatku rolnym** – ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1984 r. Nr 52, poz. 268 ze zm.).
- **Ustawa o rachunkowości** – ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 1994 Nr 121 poz. 591 ze zm.)
- **Ustawa o państwowym podatku dochodowym** – ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym (Dz.U. z 1920 r. Nr 82, poz. 550 ze zm.).
- **Ustawa o statystyce publicznej** – ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz.U. z 1995 r. Nr 88, poz. 439 ze zm.).

- **Ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego** – ustawa z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (Dz.U. z 2003 r. Nr 64, poz. 592 ze zm.).
- **Ustawa o wstrzymaniu sprzedaży nieruchomości rolnych** – ustawa z dnia 14 kwietnia 2016 r. o wstrzymaniu sprzedaży nieruchomości Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. 2016 poz. 585 ze zm.).
- **Ustawa o składkach na ubezpieczenie zdrowotne rolników za lata 2012-2014** – ustawa z dnia 13 stycznia 2012 r. o składkach na ubezpieczenie zdrowotne rolników za lata 2012-2014 (Dz.U. z 2012 r., poz. 123 ze zm.).
- **Ustawa o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa** – ustawa z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (Dz.U. z 1991 r. Nr 107, poz. 464 ze zm.).
- **Ustawa o podatku gruntowym** – ustawa z dnia 5 lipca 1950 r. o podatku gruntowym (Dz.U. z 1950 r. Nr 27, poz. 250 ze zm.).
- **Ustawa o ubezpieczeniu społecznym rolników** – ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (Dz.U. z 1991 r. Nr 7, poz. 24 ze zm.).
- **Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych** – ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2004 r. Nr 210, poz. 2135 ze zm.).
- **Ustawa o krajowym systemie ewidencji** – ustawa z dnia 18 grudnia 2003 r. o krajowym systemie ewidencji producentów rolnych, ewidencji gospodarstw rolnych oraz ewidencji wniosków o przyznanie płatności (Dz.U. z 2004 r. Nr 10, poz. 76 ze zm.).

- **Ustawa o płatnościach w ramach systemów wsparcia bezpośredniego** – Ustawa z dnia 5 lutego 2015 r. o płatnościach w ramach systemów wsparcia bezpośredniego (Dz.U. z 2015 r., poz. 308 ze zm.).
- **Ustawa o samorządzie gminnym** – ustawa z dnia 9 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2013 r. Nr 0, poz. 594, ze zm.)
- **Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej** – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm.).
- **Ustawa o lasach** – ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz.U. z 2000 r. Nr 56, poz. 679 ze zm.).
- **Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych** – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 1991 r. Nr 9, poz. 31 ze zm.).
- **Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego** – ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526 ze zm.).
- **Ustawa o zmianie ustaw o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody** – ustawa z dnia 4 lipca 1996 r. o zmianie ustaw o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody (Dz.U. z 1996 r. Nr 91, poz. 409 ze zm.).
- **Ustawa o klęskach żywiołowych** – ustawa z dnia 18 kwietnia 2002 r. o stanie klęski żywiołowej (Dz.U. z 2002 r. Nr 62, poz. 558 ze zm.).
- **Ustawa o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej** – ustawa z dnia 5 września 2016 r. o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1579 ze zm.).

- **Ustawa o podpisie elektronicznym** – ustawa z dnia 18 września 2001 r. o podpisie elektronicznym (Dz.U. z 2001 r. Nr 130, poz. 1450 ze zm.).
- **Ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw** – ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 699. ze zm.).
- **Prawo pocztowe** – ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe (Dz.U. z 2012 r., poz. 1529 ze zm.).
- **Ustawa o ochronie zwierząt** – ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ochronie zwierząt (Dz.U. z 1997 r. Nr 111, poz. 724 ze zm.).
- **Ustawa o systemie identyfikacji i rejestracji zwierząt** – ustawa z dnia 2 kwietnia 2004 r. o systemie identyfikacji i rejestracji zwierząt (Dz.U. z 2004 r., Nr 91, poz. 872 ze zm.).
- **Ustawa o ochronie zdrowia zwierząt oraz zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt** – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o ochronie zdrowia zwierząt oraz zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt (Dz.U. z 2004 r., Nr 69, poz. 625 ze zm.).
- **Ustawa o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich** – ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich w ramach PROW na lata 2014–2020 (Dz.U. z 2015 r., poz. 349 ze zm.).
- **Ustawa o środkach ochrony roślin** – ustawa z dnia 8 marca 2013 r. o środkach ochrony roślin (Dz.U. z 2013 r., poz. 455 ze zm.).
- **Ustawa o ochronie roślin** – ustawa z dnia 18 grudnia 2003 r. o ochronie roślin (Dz.U. z 2004 r. Nr 11, poz. 94 ze zm.).



- **Ustawa o opakowaniach i odpadach opakowaniowych** – ustawa z dnia 11 maja 2001 r. o opakowaniach i odpadach opakowaniowych (Dz.U. z 2001 r. Nr 63, poz. 638 ze zm.).
- **Ustawa o systemie identyfikacji i rejestracji zwierząt** – ustawa z dnia 2 kwietnia 2004 r. o systemie identyfikacji i rejestracji zwierząt (Dz.U. z 2004 r., Nr 91, poz. 872 ze zm.).
- **Ustawa o paszach** – ustawa z dnia 22 lipca 2006 r. o paszach (Dz.U. z 2006 r., Nr 144, poz. 1045 ze zm.).
- **Ustawa o ochronie prawnej odmian roślin** – ustawa z dnia 26 czerwca 2003 r. o ochronie prawnej odmian roślin (Dz.U. z 2003 r. Nr 137, poz. 1300 ze zm.).
- **Ustawa o powszechnym spisie rolnym** – ustawa z dnia 17 lipca 2009 r. o powszechnym spisie rolnym w 2010 r. (Dz.U. z 2009 r. Nr 126, poz. 1040 ze zm.).
- **Ustawa o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej** – ustawa z dnia 9 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej (Dz.U. 2017 poz. 2201 ze zm.).
- **Dekret o reformie samorządowego systemu podatkowego** – dekret Rady Ministrów z dnia 13 kwietnia 1945 r. (Dz.U. z 1945 r. Nr 13, poz. 73 ze zm.).
- **Dekret o podatkach komunalnych** – dekret Rady Ministrów z dnia 20 marca 1946 r. (Dz.U. z 1946 r. Nr 19, poz. 128 ze zm.).
- **Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską** – Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz.Urz. UE 2006 C 321E z dnia 29 grudnia 2006 r.).
- **Rozporządzenia PE i Rady (WE) ws. badań struktury gospodarstw rolnych i badania metod produkcji rolnej** – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1166/2008 z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie badań struktury gospodarstw rolnych i

badania metod produkcji rolnej oraz uchylające rozporządzenie Rady (EWG) nr 571/88 (Dz. U. UE Nr L 321 z dnia 1 grudnia 2008 r.),

- **Rozporządzenie Komisji (WE) nr 911/2004** – rozporządzenie Komisji (WE) nr 911/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonywania rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1760/2000 w zakresie dotyczącym kolczyków, paszportów i rejestrów w gospodarstwach (Dz.U. UE
- **Rozporządzenie Rady (WE) ustanawiające wspólne zasady dla systemów wsparcia bezpośredniego dla rolników w ramach wspólnej polityki rolnej i ustanawiające określone systemy wsparcia dla rolników** – Rozporządzenie Rady (WE) nr 73/2009 z dnia 19 stycznia 2009 r. ustanawiające wspólne zasady dla systemów wsparcia bezpośredniego dla rolników w ramach wspólnej polityki rolnej i ustanawiające określone systemy wsparcia dla rolników, zmieniające rozporządzenia (WE) nr 1290/2005, (WE) nr 247/2006, (WE) nr 378/2007 oraz uchylające rozporządzenie (WE) nr 1782/2003 (Dz. Urz. UE L 30 z dnia 31 stycznia 2009 r., str. 16, ze zm.).
- **Rozporządzenie PE i Rady nr 1307/2013** – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1307/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiające przepisy dotyczące płatności bezpośrednich dla rolników na podstawie systemów wsparcia w ramach wspólnej polityki rolnej oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 637/2008 i rozporządzenie Rady (WE) nr 73/2009 (Dz. Urz. UE z 2013 Nr L/347 ze zm.).
- **Rozporządzenie PE i Rady nr 910/2014** – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania publicznego w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym<sup>1</sup> oraz uchylające dyrektywę 1999/93/WE (eIDAS) (OJ L 257 z dnia 28 sierpnia.2014 r., p. 73–114).

- **Rozporządzenie Rady nr 79/65/EWG** – rozporządzenie Rady nr 79/65/EWG z dnia 15 czerwca 1965 r. ustanawiające sieć zbierania danych rachunkowych o dochodach i prowadzonej działalności gospodarczej gospodarstw rolnych w Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej (Dz.U. z 2010 r. Nr 207, poz. 1372 ze zm.).
- **Rozporządzenie PE i Rady nr 1166/2008** – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1166/2008 z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie badań struktury gospodarstw rolnych i badania metod produkcji rolnej oraz uchylające rozporządzenie Rady (EWG) nr 571/88OJ (Dz. Urz. UE z 2008 r. Nr L/321).
- **Rozporządzenie Komisji nr 1242/2008** – rozporządzenie Komisji nr 1242/2008 z 8 grudnia 2008 r. ustanawiające wspólnotową typologię gospodarstw rolnych (OJ L 335, 13/12/2008, s. 3 ze zm.).
- **Rozporządzenie Komisji nr 867/2009** – rozporządzenie Komisji (WE) nr 867/2009 z dnia 21 września 2009 r. zmieniające i poprawiające rozporządzenie (WE) nr 1242/2008 ustanawiające wspólnotową typologię gospodarstw rolnych (OJ L 248 z dnia 22 września 2009 r., s. 17–20 ze zm.).
- **Rozporządzenie Komisji nr 730/2004** – rozporządzenie Komisji (WE) nr 730/2004 z dnia 19 kwietnia 2004 r. dostosowujące rozporządzenie (EWG) nr 1859/82 w następstwie przystąpienia Republiki Czeskiej, Estonii, Cypru, Łotwy, Litwy, Węgier, Malty, Polski, Słowenii i Słowacji do Unii Europejskiej (OJ L 113 z dnia 20 kwietnia 2004 r., s. 8 – 13 ze zm.).
- **Rozporządzenie MRiRW ws. premii dla młodego rolnika** – rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 13 lipca 2015 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu przyznawania, wypłaty oraz zwrotu pomocy finansowej na operacje typu „Premie dla

młodych rolników” w ramach poddziałania „Pomoc w rozpoczęciu działalności gospodarczej na rzecz młodych rolników” objętego Programem Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014–2020 (Dz.U. z 2015 r., poz. 982 ze zm.).

- **Rozporządzenie MRiRW ws. modernizacji gospodarstw rolnych w latach 2007-2013** – rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 17 października 2007 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu przyznawania pomocy finansowej w ramach działania „Modernizacja gospodarstw rolnych” objętego PROW na lata 2007-2013 (Dz.U. 2007 nr 193 poz. 1397 ze zm.).
- **Rozporządzenie MRiRW ws. modernizacji gospodarstw rolnych** – rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 21 sierpnia 2015 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu przyznawania oraz wypłaty pomocy finansowej na operacje typu „Modernizacja gospodarstw rolnych” w ramach poddziałania „Wsparcie inwestycji w gospodarstwach rolnych” objętego Programem Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014–2020 (Dz.U. z 2015 r., poz. 1371 ze zm.).
- **Rozporządzenie MRiRW ws. wykazu spółek hodowli roślin uprawnych oraz hodowli zwierząt gospodarskich o szczególnym znaczeniu dla gospodarki narodowej** – rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 27 lipca 2011 r. w sprawie wykazu spółek hodowli roślin uprawnych oraz hodowli zwierząt gospodarskich o szczególnym znaczeniu dla gospodarki narodowej (Dz.U. z 2011 r. Nr 161, poz. 974 ze zm.).
- **Rozporządzenie MRiRW w sprawie wymagań weterynaryjnych przy produkcji produktów pochodzenia zwierzęcego przeznaczonych do sprzedaży bezpośredniej** – rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 30 września 2015 r. w sprawie

wymagań weterynaryjnych przy produkcji produktów pochodzenia zwierzęcego przeznaczonych do sprzedaży bezpośredniej (Dz. U. z 2015 r., poz. 1703 ze zm.).

- **Rozporządzenie MF ws. zaliczenia gmin oraz miast do jednego z czterech okręgów podatkowych** – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2001 r. w sprawie zaliczenia gmin oraz miast do jednego z czterech okręgów podatkowych (Dz.U. z 2001 r. Nr 143, poz. 1614 ze zm.).
- **Rozporządzenie MF ws. norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej** – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2016 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej (Dz. U. z 2016 r., poz. 2058 ze zm.).
- **Dyrektywa Rady 2006/112/WE** – dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (OJ L 347 z dnia 11 grudnia 2006 r., s. 1–118 ze zm.)
- **Einkommensteuergesetz** – ustawa Bundestagu z dnia 16 października 1934 r. o podatku dochodowym (Bundesgesetzblatt I S. 3366/1934 ze zm.).
- **Abgabenordnung** – ustawa Bundestagu z dnia 16 marca 1976 r. Kodeks fiskalny (Bundesgesetzblatt I S. 613/1976 ze zm.).
- **Code général des impôts** – dekret Prezydenta IV Republiki Francuskiej nr 50-481 z dnia 6 kwietnia 1950 roku Generalny kodeks podatkowy (Journal officiel de la République Française du 30 avril 1950 page 4470).
- **Wetboek van Vennootschappen** – dekret Króla Belgii z dnia 7 maja 1999 r. Kodeks podatku dochodowego (Belgisch Staatsblad 06-08-1999, no: 1999A09646 bladzijde: 29440 BEELD).

- **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** – dekret Króla Hiszpanii nr 3 z dnia 5 marca 2004 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Boletín Oficial del Estado núm. 60, de 10 de marzo de 2004, páginas 10670 a 10721 ze zm.).
- **Taxes Consolidation Act** – ustawa Parlamentu Irlandii numer 39 z dnia 30 listopada 1997 r. o konsolidacji podatków (Irish Statute Book Number 39 of 1997 ze zm.).
- **Törvény a személyi jövedelemadóró** – ustawa Parlamentu Węgier nr CXVII z dnia 22 grudnia 1995 r. o podatku osobistym (Magyar Közlöny 1995/113. Szám ze zm.).
- **Zákon o daních z příjmů** – ustawa Czeskiej Narodowej Rady z 18 grudnia 1992 r o *daních z příjmů* (Částka 586/1992 Sbírky zákonů).
- **Wykaz akronimów:**
- **RP** – Rzeczpospolita Polska.
- **PRL** – Polska Republika Ludowa.
- **UE** – Unia Europejska.
- **ONZ** – Organizacja Narodów Zjednoczonych.
- **NATO** – Sojusz Północnoatlantycki.
- **OECD** – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju.
- **Strefa euro** – Unia Gospodarcza i Walutowa, w której wspólną walutą jest euro.
- **TK** – Trybunał Konstytucyjny.
- **MF** – Minister właściwy ds. finansów.
- **DIS** – Dyrektor Izby Skarbowej.
- **GUS** – Główny Urząd Statystyczny.
- **KRUS** – Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego.
- **US** – Urząd Skarbowy.

- **IERiGŻ** – Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej.
- **FADN** – System Zbierania i Wykorzystywania Danych Rachunkowych z Gospodarstw Rolnych (ang. *Farm Accountancy Data Network*).
- **SGM** – Nadwyżka Bezpośrednia (ang. Standard Gross Margin).
- **ESU** – Europejska Jednostka Wielkości (ang. European Size Unite).
- **EUROSTAT** – Europejski Urząd Statystyczny.
- **PSR** – Powszechny Spis Rolny.
- **NTUS** – The Nomenclature of Territorial Units for Statistics.
- **WTGR** – Wspólnotowa Typologia Gospodarstw Rolnych.
- **PROW** – Program Rozwoju Obszarów Wiejskich.
- **PLN** – polski złoty, podstawowa jednostka monetarna w Rzeczypospolitej Polskiej.
- **Euro** – wspólna waluta europejska obowiązująca w krajach Unii Gospodarczej i Walutowej.
- **CZK** – czeska korona, podstawowa jednostka monetarna w Czeskiej Republice.
- **HUF** – forint węgierski, podstawowa jednostka monetarna na Węgrzech.
- **SO** – współczynnik Standardowej Produkcji (ang. *standard output*).
- **ARiMR** – Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa.
- **ANR** – Agencja Nieruchomości Rolnych.
- **KOWR** – Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa.
- **Rolnik indywidualny** – osoba fizyczna będąca właścicielem, użytkownikiem wieczystym, samoistnym posiadaczem lub dzierżawcą nieruchomości rolnych, których łączna powierzchnia użytków rolnych nie przekracza 300 ha, posiadająca kwalifikacje rolnicze oraz co najmniej od 5 lat zamieszkała w gminie, na obszarze której jest położona jedna z

nieruchomości rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rolnego i prowadząca przez ten okres osobiście to gospodarstwo (za art. 6 ust. 1 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego).

- **Gospodarstwo rodzinne** – gospodarstwo prowadzone przez rolnika indywidualnego, w którym łączna powierzchnia użytków rolnych nie jest większa niż 300 ha (za art. 5 ust. 1 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego).
- **Księgi rachunkowe** – księgi, o których mowa w rozdziale 2 ustawy o rachunkowości.
- **Państwo członkowskie** – państwo będące członkiem Unii Europejskiej.
- **Państwo trzecie** – państwo niebędące członkiem Unii Europejskiej.



## ROZDZIAŁ I. ZAGADNIENIA WSTĘPNE

Rolnicy jako grupa zawodowa cieszą się wieloma przywilejami, zwłaszcza od 2004 r., tj. momentu wejścia Polski do struktur UE. Poza szerokim strumieniem dotacji bezpośrednich do uprawianych gruntów rolnych, przysługujących niezależnie od ekonomicznej efektywności oraz wysokich dopłat na potrzeby modernizacji polskich gospodarstw rolnych, mieszkańcy wsi są również uprzywilejowani przez polski system podatkowy. Konieczność reformy obciążeń publicznoprawnych nakładanych na rolników jest nieuchronna i wynika z wielu czynników, które zostaną opisane w niniejszej pracy.

Problemem badawczym określonym przez autora jest próba opracowania najlepszej metody ustalania wysokości sprawiedliwego podatku od działalności rolniczej oraz przypuszczalnego efektu wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie nie tylko dla producentów rolnych (zmiany ich siły nabywczej), ale również budżetu państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego.

Rolnictwo odpowiada za 2,6% PKB Polski<sup>1</sup>, a w sektorze rolnym zatrudnionych jest ponad 12% Polaków<sup>2</sup>. Dodatkowo według PSR z 2010 r.<sup>3</sup> w Polsce funkcjonowało 2 277 613 jednostek spełniających definicję statystyczną gospodarstwa rolnego. Ta gigantyczna skala świadczy o tym, że opodatkowanie podatkiem dochodowym działalności rolniczej może mieć istotne znaczenie dla budżetu państwa, a w szczególności dla dochodów budżetowych gmin, z tych też względów jest to zagadnienie warte przeanalizowania. Autor stawia hipotezę, że w złożonych realiach gospodarki wolnorynkowej konstrukcja podatku rolnego sprawia wrażenie archaicznego, o czym świadczą przede wszystkim ograniczona zdolność do uchwycenia rzeczywistego dochodu gospodarstwa rolnego oraz wyłączenie z opodatkowania w przeważającej mierze hodowli i chowu zwierząt.

W związku z tym, zakresem podmiotowym niniejszej pracy objęci są przede wszystkim producenci rolni, tj. podmioty wykonujące działalność rolniczą, zarówno w formie indywidualnych i rodzinnych gospodarstw rolnych, ale również spółek prawa handlowego. Z kolei zakresem

---

<sup>1</sup> *Rachunki narodowe według sektorów i podsektorów instytucjonalnych w latach 2011-2014*, GUS, Warszawa 2016, s. 28.

<sup>2</sup> *Monitoring rynku pracy. Kwartalna informacja o rynku pracy w III kwartale 2015 r.*, GUS, Warszawa 2015, s. 5.

<sup>3</sup> Pomimo że od 2010 r. minęło wiele lat, Powszechny Spis Rolny pozostaje najbardziej aktualnym szczegółowym źródłem statystycznym. Kolejny PSR planowany jest na 2020 r.

przedmiotowym jest opodatkowanie dochodu z działalności rolniczej, przez co należy rozumieć wszelki dochód będący efektem produkcji roślinnej lub zwierzęcej, tj. obejmujący zarówno uprawę roli, plantacje (np. sadownictwo, ogrodnictwo, winnice, szkółki leśne), gospodarkę leśną i łakową, jak i hodowlę czy chów (np. bydła, owiec, kóz, trzody, ptactwa, ryb, pszczół). W obszarze zainteresowań autora niniejszej pracy znajduje się przede wszystkim dochód z działalności rolniczej *sensu largo*, aczkolwiek opisywane są również elementy ubocznych dochodów z działalności rolniczej.

Autor w swych rozważaniach przedstawia metody opodatkowania produkcji rolniczej na terenie dzisiejszej Polski poczynając od wczesnego średniowiecza, aż do pierwszej połowy XX wieku<sup>4</sup>, jednak przeważającym badanym okresem czasowym jest okres po 1984 r. Autor omawia współczesne systemy podatkowe siedmiu wybranych krajów UE. Przyczynkiem do rozważań stał się wyrok TK z dnia 26 października 2010 r.<sup>5</sup>, w którym zwrócono uwagę na to, że podatek rolny w swojej obecnej postaci stanowi wyrwę w konstytucyjnej zasadzie równości wobec prawa oraz sprawiedliwości społecznej. W związku z powyższym ustawodawca stanął przed wyzwaniem przeprowadzenia gruntownej reformy opodatkowania producentów rolnych. Analiza literatury przedmiotu wskazuje na brak kompleksowej współczesnej pracy traktującej na temat sposobu opodatkowania dochodów z działalności rolniczej, przy uwzględnieniu doświadczeń innych krajów UE, która mogłaby przyczynić się do urzeczywistnienia postulatów TK ujętych w przywołanym wyroku.

W ramach struktury pracy autor rozpoczął od przedstawienia definicji legalnych gospodarstwa rolnego i działalności rolniczej oraz pozostałej terminologii stosowanej w pracy. Następnie podano rys historyczny opodatkowania produkcji rolniczej na terenach dzisiejszej RP. W rozdziale I opisano również polski ustrój rolny wynikający z Konstytucji RP<sup>6</sup> oraz ustawy o ustroju rolnym. Następnie, aby lepiej zrozumieć badaną materię, autor przeanalizował polski rynek rolny na podstawie danych statystycznych (w szczególności danych GUS – PSR i EUROSTAT). Na końcu przedstawił własną ocenę słuszności wyłączenia producentów rolnych z powszechnego podatku dochodowego.

---

<sup>4</sup> Takie jak radziecki podatek rolniczy funkcjonujący w latach 1926-1930, podatek rolniczy obowiązujący w latach 1945-1946 w Albanii czy węgierski podatek rolny z lat 1945-1946.

<sup>5</sup> Sygnatura akt K58/07.

<sup>6</sup> W szczególności z art. 23 Konstytucji RP.

W rozdziale II opisano poszczególne podatki, którymi obciążone są gospodarstwa rolne, by w dalszej części pracy przejść do charakterystyki podatku rolnego funkcjonującego w Polsce od 1985 r. Autor pokusił się o własną krytyczną ocenę elementów tego podatku, takich jak oparcie jego stawki o marginalną w dzisiejszych czasach uprawę oraz częściowe niespełnianie celów fiskalnego, gospodarczego i społecznego. W dalszej części rozdziału opisywane są metody opodatkowania dochodów pochodzących z działalności quasi-rolniczej, tj. sprzedaży bezpośredniej, agroturystyki czy specjalnych działów produkcji rolnej. W tym rozdziale opisano również relację unijnych dopłat bezpośrednich do podatków. Przeprowadzono również przegląd obowiązków formalnych spoczywających na producentach rolnych, które już teraz są dosyć rozbudowane, a tendencja wskazuje na stopniowy wzrost ich skomplikowania, co wynika z unijnych wymogów i norm wzajemnej zgodności (tzw. *cross-compliance*).

Rozdział III traktuje o dochodzie rolniczym. Autor przeanalizował rodzaje dochodów rolniczych, z podziałem na dochody rolnicze *sensu largo* i *sensu stricto*. Opisał w oparciu o literaturę cechy idealnego podatku od działalności rolniczej, co posłużyło za wskazówki przy sformułowaniu propozycji *de lege ferenda* w dalszej części pracy. Następnie autor dokonał podziału metod ustalania podstawy opodatkowania w podatkach od działalności rolniczej na metodę szczegółową i metodę szacunkową (w tym metodę katastralną), dochodząc do wniosku, że najpraktyczniejszą, a co za tym idzie najpowszechniejszą z nich jest metoda szacunkowa.

W rozdziale IV niniejszej pracy autor, w poszukiwaniu wzorców dla nowego podatku, przeprowadził analizę prawnoporównawczą systemów podatkowych (ze szczególnym uwzględnieniem sposobu opodatkowania działalności rolniczej) wybranych krajów UE, tj. Niemiec, Francji, Belgii, Hiszpanii, Irlandii, Węgier oraz Czech. Ten pierwszy kraj, będący największym sąsiadem i partnerem gospodarczym Polski, stanowi dobry wzorzec z uwagi na położenie w tej samej strefie klimatycznej (co często determinuje ustrój rolny) oraz częsty transfer myśli i instytucji prawnych z Niemiec do Polski. Francja jest krajem, w którym lobby rolnicze jest stosunkowo silne (podobne zarzuty stosuje się często wobec polskich producentów rolnych), stąd też interesująca wydawała się być analiza, w jaki sposób przekłada się to na sposób opodatkowania dochodu rolniczego. Francuskie izby rolnicze i inne organizacje rolnicze są często stawiane za wzór dla ich polskich odpowiedników. Biorąc pod uwagę duży opór społeczny wobec wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie, istotne jest włączenie reprezentantów rolników w tworzenie oraz wdrażanie reformy opodatkowania. Belgia natomiast to niewielki kraj rolniczy, który jednocześnie

kojarzony jest z bardzo wysokimi podatkami dochodowymi. Jako jeden z typowych krajów tzw. „starej Unii” pod wieloma względami stanowi przeciwieństwo Polski, co ma istotne znaczenie dla rozważań. Z kolei Hiszpania jest krajem często porównywalnym z Polską pod względem liczby mieszkańców oraz wielkości PKB. Z drugiej strony kraj ten wykazuje silne tendencje federalistyczne oraz znajduje się w innej strefie klimatycznej niż Polska. Irlandia została wybrana do analizy jako kraj reprezentujący system prawny typu *common law*. Biorąc pod uwagę wszelkie różnice pomiędzy prawem anglosaskim a prawem kontynentalnym, interesujący jest sposób opodatkowania działalności rolniczej w tym kraju. Dwa pozostałe kraje, tj. Czechy oraz Węgry, są z kolei bliższe Polsce szczególnie pod względem historycznym. Oba były członkami Układu Warszawskiego oraz przez wiele lat pozostawały pod silnym wpływem Związku Socjalistycznych Republik Radzieckich. Autor zbadał sposób, w jaki przekształciły one swój system podatkowy w wyniku transformacji w latach 90-tych ubiegłego wieku. Ich struktura agrarna, jak się okazuje, jest zupełnie odmienna. W Czechach wciąż funkcjonują głównie duże gospodarstwa rolne, powstałe najczęściej w wyniku prywatyzacji gospodarstw uspołecznionych. Z kolei na Węgrzech, podobnie jak w Polsce, działa wiele gospodarstw rodzinnych, pełniących bardzo często rolę socjalną. Biorąc powyższe pod uwagę, autor wyszedł z założenia, że analiza siedmiu wskazanych krajów (zarówno podobnych, jak i zupełnie innych od Polski, pod względem doświadczeń historycznych, kultury prawnej, struktury agrarnej, strefy klimatycznej, wpływów lobby organizacji rolniczych) pozwoli na całościowe spojrzenie na materię opodatkowania działalności rolniczej w UE. Następnie zaproponował podział powyższych krajów na trzy grupy: kraje stosujące preferencje podatkowe wobec producentów rolnych, kraje stosujące ograniczone preferencje podatkowe wobec producentów rolnych oraz kraje niestosujące preferencji podatkowych wobec tej grupy podatników. Analiza każdego z krajów składa się z ogólnego zarysu rynku rolnego na podstawie danych EUROSTAT, przedstawienia generalnych cech systemu podatkowego danego kraju, a następnie sposobu lub najczęściej sposobów obliczania podatku dochodowego od działalności rolniczej. W zależności od kraju badaniu podlegały rozwiązania prawne funkcjonujące w 2016 lub 2017 roku. Głębsze analizy systemu podatkowego oraz rysu historycznego poszczególnych krajów wykraczałyby poza zakres tematyczny niniejszej pracy.

Rozdział V niniejszej pracy stanowi analiza propozycji reformy obciążeń producentów rolnych, tj. projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej datowanego na 1 sierpnia 2012 r. Trudno o dokument, który w sposób bardziej kompleksowy i dopracowany traktuje zagadnienie opodatkowania podatkiem dochodowym produkcji rolnej. Co więcej, w odróżnieniu od pojawiających się w domenie publicznej propozycji *de lege ferenda*, opisywany projekt powstał na zlecenie Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi, tak więc jest jedynym całościowym oficjalnym stanowiskiem rządowym w ten materii.

W wyniku analizy autor, w rozdziale VI, zaproponował optymalne metody obliczania dochodu producentów rolnych oparte o doświadczenia przebadanych krajów, przy uwzględnieniu polskiej specyfiki.

Na koniec, w rozdziale VII, zaproponowane metody zostały skonfrontowane z rzeczywistością poprzez przeprowadzenie badania polegającego na symulacji opodatkowania 180 losowo wybranych gospodarstw podzielonych na 3 grupy pod względem ich wielkości (małe, średnie i duże) oraz 4 typy produkcyjne (gospodarstwa o profilu produkcji roślinnej, producenci mleka, hodowcy zwierząt trawożernych oraz hodowcy zwierząt ziarnożernych). Pozwoliło to na zbadanie wpływu proponowanej reformy na ich sytuację ekonomiczną. Ciekawe wnioski płynące z tej symulacji stanowią odpowiedź na powszechną wśród małych producentów rolnych obawę przed podatkiem dochodowym.

Rozdział VIII stanowi podsumowanie rozważań podjętych w pracy.

W niniejszej pracy autor wykorzystał szereg źródeł, na które składały się przede wszystkim akty prawne rangi konstytucyjnej i ustawowej polskich i zagranicznych organów prawodawczych, a także orzecznictwo sądów polskich (TK, NSA, WSA) i zagranicznych (np. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego Królestwa Hiszpanii). Nie pominięto indywidualnych interpretacji podatkowych, które stanowią istotny wskaźnik interpretacyjny w przypadku podatku rolnego. Ważnym źródłem był również projekt ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej z 2012 r.

Literatura wykorzystana przy tworzeniu niniejszej pracy to przede wszystkim współczesne polskie artykuły naukowe publikowane w przeważającej większości w XXI wieku<sup>7</sup>. Co naturalne, są to głównie prace prawnicze oraz ekonomiczne, w mniejszym stopniu socjologiczne traktujące o społecznych aspektach podatku rolnego oraz dopłat bezpośrednich. Głównym źródłem danych

---

<sup>7</sup> Wyjątek stanowi rozprawa H. Renigera *Problemy podstawy wymiaru w socjalistycznym podatku rolniczym okresu przejściowego*, która, mimo że pochodzi z 1962 r., wciąż zachowuje swoją aktualność.

statystycznych była baza EUROSTAT (w szczególności badania Agricultural Census poszczególnych krajów) oraz polski FADN. Istotny wkład do niniejszej pracy wniosła również współczesna literatura zagraniczna opisująca systemy podatkowe siedmiu analizowanych krajów, w tym również raporty organizacji międzynarodowych<sup>8</sup>, rządowe<sup>9</sup> oraz organów podatkowych.

Autor w swojej pracy zastosował szereg metod badawczych. Przede wszystkim ma ona charakter pracy syntetycznej w efekcie składania w całość wielu aktów prawnych, prac, raportów, analiz i wyników badań. Główną osią pracy stało się poszukiwanie optymalnej metody ustalania dochodu z działalności rolniczej, a podstawą do rozważań analiza sposobu opodatkowania działalności rolniczej systemów podatkowych siedmiu innych krajów UE, przy pomocy metody prawnoporównawczej. Z kolei w rozdziale VII metodę porównawczą zastosowano dla przeprowadzenia symulacji wpływu trzech różnych metod opodatkowania w oparciu o dane FADN z 3-letniego okresu dla 180 losowo wybranych gospodarstw rolnych.

Praca dotyczy stanu prawnego na dzień 1 maja 2019 r.

### **1.1. Definicje gospodarstwa rolnego oraz działalności rolniczej na gruncie polskiego prawa**

Definicje legalne gospodarstwa, podobnie jak przedsiębiorstwa, mogą opierać się na ujęciu podmiotowym, przedmiotowym lub funkcjonalnym. Gospodarstwo rolne w znaczeniu podmiotowym jest utożsamiane z jego właścicielem, tj. osobą (fizyczną lub prawną) prowadzącą działalność rolniczą. Dane GUS prezentują obraz struktury polskiego rolnictwa pod kątem formy prawnej podmiotów wykonujących swoją działalność. Ten sektor gospodarki objęty jest *Sekcją A* – rolnictwo, leśnictwo, łowiectwo i rybactwo, w ramach której najistotniejszy z punktu widzenia niniejszej pracy będzie *Dział 1* – uprawy rolne, chów i hodowla zwierząt, łowiectwo, włączając działalność usługową. Należy mieć jednak na uwadze, iż zgodnie z ustawą o statystyce publicznej obowiązek rejestracji w rejestrze REGON dotyczy jedynie osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną (tzw. ułomnych osób prawnych) oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą<sup>10</sup>. Z uwagi na fakt, iż zdecydowana większość małych gospodarstw jest prowadzona

---

<sup>8</sup> Dla przykładu, agencji Organizacji Narodów Zjednoczonych ds. Wyżywienia i Rolnictwa czy Banku Światowego.

<sup>9</sup> Dla przykładu, Federalnego Ministerstwa Finansów Niemiec czy francuskiego Generalnego Dyrektoriatu Finansów Publicznych.

<sup>10</sup> Art. 62 ust. 4 ustawy o statystyce publicznej.

w formie rodzinnych gospodarstw rolnych, nie zaś przedsiębiorstw, w rejestrze REGON znajdziemy informacje wyłącznie o wszystkich producentach rolnych prowadzących swoją działalność w formie osób prawnych i ułomnych osób prawnych. Brak informacji o rolnikach indywidualnych powoduje fragmentaryczne objęcie badaniem przez GUS rynku rolnego.

Tabela 1. Liczba spółek w rejestrze REGON na dzień 31 grudnia 2018 r. prowadzących działalność rolniczą z uwzględnieniem ich formy prawnej.

Spółki jawne	Spółki komandytowe	Spółki komandytowo-akcyjne	Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością	Spółki akcyjne	Razem
398	211	35	7319	99	8062

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie: I. Budzyński (red.), Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON, 2018 r., GUS, Warszawa 2019, s. 120.*

Jak wynika z danych przedstawionych w tabeli 1, w zdecydowanej większości przypadków działalność rolnicza jest wykonywana w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Przeszło 90% podmiotów wykonujących działalność rolniczą to spółki prowadzone w tej formie prawnej. Co więcej, analizując dane z ostatnich 3 lat można dojść do wniosku, że forma ta (wraz ze spółkami komandytowymi) cieszy się coraz większą popularnością. Przemawia za tym zapewne ochrona osobistego majątku przedsiębiorcy oraz stosunkowo łatwy obrót udziałami.

Teoretycznie niewykluczone jest prowadzenie działalności rolniczej przez inne osoby prawne, takie jak fundacje czy stowarzyszenia lub samorządowe osoby prawne (gminy, powiaty i województwa, będące ustawowymi osobami prawnymi, oraz tworzone przez nie osoby prawne: komunalne spółki kapitałowe, spółdzielnie i stowarzyszenia), które w zakresie wykonywanej działalności gospodarczej lub działalności statutowej mogą stać się producentami rolnymi. Tym niemniej są to bardzo rzadkie sytuacje, co pokazuje tabela 2. Podobnie rzecz ma się w przypadku ułomnych osób prawnych, a więc przede wszystkim spółek osobowych (jawna, partnerska, komandytowa i komandytowo-akcyjna) i spółek kapitałowych w organizacji (spółka z o.o. w organizacji i spółka akcyjna w organizacji). Istnieją również tzw. państwowe przedsiębiorstwa gospodarki rolnej<sup>11</sup>, względem których państwo (poprzez KOWR, a wcześniej ANR) wykonuje

<sup>11</sup> Państwowe przedsiębiorstwa gospodarki rolnej zostały zdefiniowane w art. 2a ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa.

prawo własności i inne prawa rzeczowe<sup>12</sup>. Obecnie funkcjonuje 39 takich spółek, a większość z nich zajmuje się hodowlą koni, hodowlą zwierząt zarodowych, hodowlą roślin oraz produkcją wysokiej jakości materiału siewnego<sup>13</sup>. O tym, że powyższe formy, za wyjątkiem spółdzielni i stowarzyszeń, nie są zbyt popularne wśród podmiotów wykonujących działalność rolniczą, świadczy tabela 2.

Tabela 2. Liczba podmiotów w rejestrze REGON na dzień 31 grudnia 2018 r. prowadzących działalność rolniczą z uwzględnieniem ich formy prawnej.

Państwo we	Spółki cywilne	Spółki handlowe	Spółdzielnie	Fundacje	Stowarzy szenia	Osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą	Ogółem
4	2904	8.062	2577	2	2520	55 698	74 033

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie: I. Budzyński (red.), Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON, 2018 r., GUS, Warszawa 2019, s. 80.*

Z kolei w znaczeniu przedmiotowym gospodarstwo rolne jest (analogicznie do przedsiębiorstwa) zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych, przeznaczonym do prowadzenia działalności rolniczej. Może być to własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości; prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych; wierzytelności i środki pieniężne; koncesje, licencje i zezwolenia; patenty i majątkowe prawa autorskie, a także majątkowe prawa pokrewne (np. do nowej odmiany rośliny); tajemnice przedsiębiorstwa (np. skład paszy lub dobór genetyczny zwierząt); księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Pokrótce można rzec, że gospodarstwo rolne w znaczeniu przedmiotowym stanowi przedmiot określonych stosunków cywilnoprawnych, czynności prawnych i najszerzej rozumianego obrotu gospodarczego. Z kolei w ujęciu funkcjonalnym gospodarstwo rolne oznacza stałą, zorganizowaną i zawodową działalność gospodarczą mającą na celu produkcję rolną.

<sup>12</sup> Zgodnie z art. 5 ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa.

<sup>13</sup> Lista państwowych przedsiębiorstw gospodarki rolnej określona jest w załączniku do Rozporządzenia MRiRW ws. wykazu spółek hodowli roślin uprawnych oraz hodowli zwierząt gospodarskich o szczególnym znaczeniu dla gospodarki narodowej.



W polskim ustawodawstwie tradycyjnie rozdzielano pojęcia *gospodarstwa rolnego* i *przedsiębiorstwa*. Kodeks handlowy z 1934 r. przyjmował, że działalność gospodarstwa rolnego jest skierowana na uzyskiwanie produktów rolnych, przeciwstawiając ją działalności handlowej. Podział ten zachowany został także za czasów PRL i w III RP. Ostatecznie polskie prawo nie wypracowało definicji legalnej przedsiębiorstwa rolnego.

Sama konstrukcja prawna gospodarstwa rolnego ewoluowała od ujęcia przedmiotowego do funkcjonalnego. Kodeks cywilny stanowi, że za gospodarstwo rolne uważa się grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą, oraz prawami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego<sup>14</sup>. Za składnik rolniczej jednostki wytwórczej uważa się także wyprodukowane produkty rolne oraz zapasy<sup>15</sup>. W przywołanym przepisie prawa pod pojęciem *nieruchomości (gruntów) rolnych* kryją się prawa na tych nieruchomościach, w skład gospodarstwa rolnego wchodzi też nieruchomości dzierżawione. Wśród praw wchodzących w skład gospodarstwa rolnego wyróżnić można m.in. te wynikające z zawartych umów kontraktacyjnych, z umów ubezpieczenia mienia i płodów rolnych, środki pieniężne czy kwoty produkcyjne (takie jak np. zniesione w 2015 r. kwoty mleczne, tj. limit produkcji mleka ustalony indywidualnie na poziomie gospodarstwa).

Zwraca się uwagę, że gospodarstwo rolne definiowane w Kodeksie cywilnym nie jest jednostką własnościową<sup>16</sup>. Grunty rolne w świetle tego przepisu nie obejmują budynków, ich części oraz urządzeń na trwałe z nimi związanych, a dobra ruchome (np. inwentarz gospodarstwa) nie muszą stanowić przynależności gruntu rolnego wchodzącego w jego skład. Z prowadzeniem gospodarstwa rolnego w świetle polskiego prawa wiąże się też wynajmowanie przez rolników pokoi i pól namiotowych, sprzedaż posiłków domowych oraz świadczenie w gospodarstwach rolnych innych usług turystycznych. Kodeks cywilny wprowadza dodatkowe kryterium definiowania gospodarstwa rolnego – musi obejmować obszar co najmniej 1 ha gruntów rolnych<sup>17</sup>. Kryterium obszarowe stosuje się jedynie do przepisów szczególnych o dziedziczeniu gospodarstw rolnych. W niniejszej pracy stosuję określenie *producent rolny*<sup>18</sup>.

---

<sup>14</sup> Definicja ta ujęta jest w art. 55<sup>3</sup> Kodeksu cywilnego.

<sup>15</sup> R. Budzinowski, *Gospodarstwo rolne i przedsiębiorstwo rolne*, [w:] A. Stelmachowski (red.), *Prawo rolne*, Warszawa 2005, s. 59.

<sup>16</sup> *Ibidem*, s. 60.

<sup>17</sup> Kryterium obszarowe ujęte jest w art. 1058 Kodeksu cywilnego.

<sup>18</sup> W literaturze określenie *producenta rolnego* bywa używane zamiennie z *rolniczą jednostką produkcyjną*.

Dla rozważań przedstawionych w niniejszej pracy istotna jest też definicja *gospodarstwa rolnego* ujęta w pierwszych artykułach ustawy o podatku rolnym, zgodnie z którą za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów, sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki nieposiadającej osobowości prawnej<sup>19</sup>. Powyższe pozwala stwierdzić, że osią gospodarstwa rolnego w rozumieniu podatku rolnego są podstawowe czynniki wytwórcze w rolnictwie, tj. grunty rolne. Jednocześnie, w przeciwieństwie do regulacji Kodeksu cywilnego, w cytowanym objaśnieniu pojęcia *gospodarstwo rolne* mniejsze znaczenie nadano prawom majątkowym i niemajątkowym związanym z prowadzeniem działalności rolniczej<sup>20</sup>.

Ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego, nawiązując do definicji gospodarstwa rolnego zawartej w Kodeksie cywilnym, stosuje kryterium obszarowe (minimum 1 ha użytków rolnych). Wprowadza też kategorię gospodarstwa rodzinnego. Z kolei według ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników<sup>21</sup> gospodarstwo rolne to każde gospodarstwo służące prowadzeniu działalności rolniczej<sup>22</sup>.

Przy opracowywaniu PSR w 2002 r., w ramach gospodarstw rolnych wyróżniono również gospodarstwo indywidualne, które zostało zdefiniowane jako gospodarstwo rolne o powierzchni użytków rolnych od 0,1 ha, będące własnością lub znajdujące się w użytkowaniu osoby fizycznej lub grupy osób. Z kolei za właściciela zwierząt gospodarskich uznano osobę nieposiadającą użytków rolnych lub posiadającą użytki o powierzchni mniejszej niż 0,10 ha, która ma co najmniej: 1 sztukę bydła lub 5 sztuk trzody chlewnej albo 1 lochę lub (i) 3 sztuki owiec bądź kóz lub 1 konia lub 30 sztuk drobiu lub 5 sztuk samic zwierząt futerkowych (w tym królików) lub 1 pień pszczoły<sup>23</sup>.

GUS w swoich badaniach stosuje ogólnoeuropejską definicję<sup>24</sup> *gospodarstwa rolnego* jako: „wyodrębnioną jednostkę, zarówno pod względem technicznym, jak i ekonomicznym, która posiada oddzielne kierownictwo i prowadzi działalność rolniczą wymienioną w załączniku I<sup>25</sup> na terytorium

---

<sup>19</sup> Definicja ta ujęta jest w art. 2 ust. 1 ustawy o podatku rolnym.

<sup>20</sup> Warto nadmienić, że do definicji *gospodarstwa rolnego* ujętej w ustawie o podatku rolnym odwołują się art. 2 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 2 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>21</sup> Art. 6 pkt. 4 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników.

<sup>22</sup> D. Walczak, *Uwarunkowania funkcjonowania systemu zabezpieczenia społecznego rolników w Polsce*, Dom Organizatora TNOiK, Toruń 2011, s. 51.

<sup>23</sup> Według Metodologii Badań Powszechnego Spisu Rolnego 2002.

<sup>24</sup> Ujętą w art. 2 lit. a rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1166/2008.

<sup>25</sup> Jest to wykaz działalności uznawanej za rolniczą. W jej skład wchodziły aktywności takie jak: uprawa roślin wieloletnich, uprawy rolne inne niż wieloletnie, rozmnażanie roślin, chów i hodowla zwierząt, uprawy rolne połączone

gospodarczym Unii Europejskiej jako działalność podstawową lub drugorzędną”. Porównując to ujęcie z wcześniej wymienionymi można je zaliczyć do definicji funkcjonalnych. Na szczególną uwagę zasługują dwa aspekty: wymóg posiadania oddzielnego kierownictwa (warunek autonomiczności) oraz uwzględnienie w desygnacji gospodarstwa rolnego podmiotów, dla których działalność rolna ma charakter drugorzędny. Jest to niezwykle istotne dla naszego kraju, gdzie w strukturze agrarnej duży udział mają małe, nieopłacalne ekonomicznie gospodarstwa rolne, wymagające od właściciela podejmowania odrębnej działalności zarobkowej.

Kolejną definicję legalną *gospodarstwa rolnego, producenta rolnego oraz prowadzenia działalności rolniczej* funkcjonującą w naszym systemie prawnym znajdujemy w ustawie o krajowym systemie ewidencji producentów rolnych. Definicja ta ma istotne znaczenie praktyczne, gdyż wpływa na możliwość ubiegania się przez gospodarstwa rolne o dotacje. Pierwotnie *producent rolny* według wspomnianego aktu prawnego oznaczał osobę fizyczną, osobę prawną lub ułomną osobę prawną, będącą posiadaczem gospodarstwa rolnego lub zwierzęcia. Obecnie obowiązująca treść aktu prawnego poszerzyła definicję producenta rolnego o pojęcie rolnika rozumianego jako: „osobę fizyczną lub prawną bądź grupę osób fizycznych lub prawnych, bez względu na status prawny takiej grupy i jej członków w świetle prawa krajowego, których gospodarstwo rolne jest położone na obszarze objętym zakresem terytorialnym Traktatów, określonym w art. 52 TUE w związku z art. 349 i 355 TFUE, oraz które prowadzą działalność rolniczą”<sup>26</sup>. Oznacza to, że definicję *producenta rolnego* poszerzono o wymóg prowadzenia działalności rolniczej, a więc samo posiadanie gospodarstwa rolnego lub zwierzęcia już jest niewystarczające. Z kolei w myśl tej samej ustawy gospodarstwem rolnym są wszystkie jednostki wykorzystywane do działalności rolniczej i zarządzane przez rolnika, znajdujące się na terytorium tego samego państwa członkowskiego<sup>27</sup>.

Co ciekawe, Rozporządzenie PE i Rady nr 1307/2013 definiuje również działalność rolniczą, co nie zostało jednak przeniesione na grunt polskiego prawa przez ustawę o krajowym systemie ewidencji producentów rolnych, ewidencji gospodarstw rolnych oraz ewidencji wniosków o przyznanie płatności. Wyżej wymienione rozporządzenie za działalność rolniczą uznaje: „produkcję, hodowlę lub uprawę produktów rolnych, w tym zbiory, dojenie, hodowlę zwierząt oraz utrzymywanie zwierząt do celów gospodarskich, utrzymywanie użytków rolnych w stanie, dzięki

---

z chowem i hodowlą zwierząt (działalność mieszana) oraz działalność usługowa wspomagająca rolnictwo i następująca po zbiorach.

<sup>26</sup> W rozumieniu art. 4 ust. 1 lit. a rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady nr 1307/2013.

<sup>27</sup> *Ibidem*, art. 4 ust. 1 lit. b..

któremu nadają się one do wypasu lub uprawy bez konieczności podejmowania działań przygotowawczych wykraczających poza zwykłe metody rolnicze i zwykły sprzęt rolniczy, w oparciu o kryteria określone przez państwa członkowskie na podstawie ram ustanowionych przez Komisję, lub prowadzenie działań minimalnych, określanych przez państwa członkowskie, na użytkach rolnych utrzymujących się naturalnie w stanie nadającym się do wypasu lub uprawy”.

Podobnie jak w przypadku gospodarstwa rolnego, na gruncie polskiego prawa nie wypracowano również jednolitej definicji legalnej działalności rolniczej. Ustawodawca posługuje się różnymi pojęciami, np. *produkcja rolna*<sup>28</sup>, *działalność rolnicza*<sup>29</sup>, *działalność wytwórcza w rolnictwie*<sup>30</sup>, których desygnaty są zbliżone, chociaż nie tożsame. I tak, ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego<sup>31</sup> każe rozumieć prowadzenie działalności rolniczej jako prowadzenie działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie produkcji roślinnej lub zwierzęcej, w tym produkcji ogrodniczej, sadowniczej i rybnej. Ustawa o ubezpieczeniu społecznym rolników<sup>32</sup> definiuje działalność rolniczą w bardzo zbliżony sposób, tj. jako działalność w zakresie produkcji roślinnej lub zwierzęcej, w tym ogrodniczej, sadowniczej, pszczelarskiej i rybnej. Wymienione *expressis verbis* kategorie otwartego katalogu działalności wytwórczej zostały tu więc poszerzone o produkcję pszczelarską. Z kolei ustawa o swobodzie działalności gospodarczej<sup>33</sup> posługuje się pojęciem *działalności wytwórczej w rolnictwie*, pod czym kryje się uprawa rolna oraz chów i hodowla zwierząt, ogrodnictwo, warzywnictwo, leśnictwo i rybactwo śródlądowe. Jak więc widać, przywołany akt prawny poszerza zakres znaczenia terminu *działalność rolnicza* o leśnictwo, które nie znajdowało się w ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego oraz ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników.

Również ustawa o podatku rolnym określa działalność rolniczą jako „produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb”. Pomimo jeszcze

---

<sup>28</sup> Za działami specjalnymi produkcji rolnej opisanymi w art. 10 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 2 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>29</sup> Art. 2 ust 3 ustawy kształtowaniu ustroju rolnego oraz art. 6 pkt 3 Ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników art. 2 ust. 2 ustawy o podatku rolnym.

<sup>30</sup> Art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

<sup>31</sup> Definicja działalności rolniczej ujęta została w art. 2 ust. 3 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego.

<sup>32</sup> Art. 6 pkt 3 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników.

<sup>33</sup> Art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

pełniejszego wyliczenia kategorii branż rolniczych sposób rozumienia produkcji rolniczej nie odbiega od tego ze wcześniej wymienionych przykładów. Jak więc widać, wyżej wymienione definicje są bardzo zbliżone.

Zdecydowanie bardziej rozbudowaną definicją posługują się ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, które działalność rolniczą rozumieją jako działalność polegającą na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą gruntową, szklarniową i pod folią, produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczą, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowo-fermowego oraz hodowlę ryb, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost<sup>34</sup>.

W porównaniu z wyżej wymienionymi definicjami, cytowane objaśnienie zostało rozbudowane o dwa ważne kryteria, a mianowicie wymóg „stanu surowego” produktu oraz okresu biologicznego wzrostu. Stan nieprzetworzony produktów będących efektem działalności rolniczej ma prawdopodobnie odróżniać w sposób wyraźny działalność przetwórczą powiązaną z rolnictwem, tj. młynarstwo czy wędliniarstwo, a więc aktywności opodatkowane podatkiem dochodowym. Kryterium to koresponduje z rozumieniem dochodu z działalności rolniczej *sensu stricto* (szerzej w rozdziale 1.3). Na podobnej zasadzie prawdopodobnie wprowadzono wymóg okresu wzrostu, który ma za zadanie wyeliminować możliwe spory o to, czy określoną działalność należy zaliczyć do działalności rolniczej, czy też do działalności handlowej<sup>35</sup>. W odróżnieniu od ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, działalnością rolniczą w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych nie jest prowadzenie gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach, które zasadniczo są opodatkowane podatkiem leśnym.

---

<sup>34</sup> Art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Za kryterium biologicznego wzrostu uznaje się miesiąc – w przypadku roślin, 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi i kaczek, 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego oraz 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt

<sup>35</sup> Taki wniosek można wysnuć z pisma z dnia 28 kwietnia 1995 r. Ministerstwa Finansów Departamentu Podatków Bezpośrednich i Opłat (PO 3-722-256/WK/95).

## 1.2. Rys historyczny opodatkowania rolnictwa

Rolnictwo zawsze było istotnym sektorem gospodarki Polski, a w początkach polskiej państwowości głównym gwarantem samowystarczalności i bezpieczeństwa żywnościowego kraju. Poza źródłem pożywienia, w ostatnich latach stało się również źródłem pozyskiwania energii (np. uprawa brzozy energetycznej lub produkcja substratu do biogazowni). We wczesnym średniowieczu podstawą wymiaru podatków było tzw. prawo książęce. Daniny, początkowo pobierane w naturze, za czasów Kazimierza Wielkiego stały się formą świadczeń pieniężnych i osobistych<sup>36</sup>. Struktura społeczna średniowiecza, ściśle powiązana z feudalizmem, charakteryzowała się wyraźnymi podziałami społecznymi. Przejawiało się to również w systemie poboru podatków, które były ustalane dla konkretnych grup społecznych. W rolnictwie obowiązywał podatek w formie danin z gospodarstwa chłopskiego.

Na przestrzeni XI i XII wieku chłopci opodatkowani byli daniną zwaną podymnym, gdzie za podstawę opodatkowania służyło gospodarstwo, a później poradnym, które uiszczano według liczby używanych w gospodarstwie zaprzęgów. Podatnik, spełniając swoje świadczenie, otrzymywał swoisty kwit skarbowy, tzw. narzec, który powstawał poprzez przyłożenie do siebie dwóch kijów, a następnie wykonanie nacięcia. Jeden kij pozostawał u podatnika, a drugi u inkasenta. Tym ciekawym sposobem podatnik uzyskiwał potwierdzenie uiszczenia daniny.

Wraz z kształtowaniem się klasy szlacheckiej i zwiększaniem jej wpływów na politykę państwa, coraz liczniejsze były ustępstwa wobec tej grupy, przejawiające się m.in. zwolnieniami podatkowymi. Duchowieństwo również korzystało z wielu przywilejów. W XIV i XV wieku głównymi podatnikami byli zatem chłopci ze wsi królewskich, szlacheckich i duchownych. Płacili oni formę podatku gruntowego, tzw. łanowe, którego wysokość była bardzo zmienna i wynikała z aktualnych potrzeb państwa oraz rodzaju podatnika<sup>37</sup>. W burzliwym wieku XVII podatek łanowy, z racji nadzwyczajnych potrzeb finansowych zniszczonego kraju, został zastąpiony podatkiem podymnym, który następnie ustąpił miejsca tzw. podatkowi pogłównemu (etymologia słowa

---

<sup>36</sup> Warto zauważyć, że forma zapłaty w naturze również zmieniła się na przestrzeni wieków. Początkowo daninę uiszczano w nierogaciznie, następnie bydłem rogatym i owocach, a ostatecznie w zbożu.

<sup>37</sup> S. Russocki, *Encyklopedia Historii Gospodarczej Polski do 1945*, Warszawa 1981, s. 446.

pochodzi od 'głowy'), który był już podatkiem płaconym przez zdecydowaną większość grup społecznych.

W ramach głębokiej reformy kraju, w 1789 r. wprowadzono nową formę opodatkowania, tym razem obejmującą szlachtę i duchowieństwo. Ofiara wieczysta, bo taką nosił nazwę ten podatek, jako pierwsza nosiła cechy podatku dochodowego.

Po odzyskaniu przez Polskę niepodległości, mocą ustawy o państwowym podatku dochodowym przyjętą w 1920 r., przeprowadzono unifikację podatków w II Rzeczypospolitej, będącej zlepkiem trzech różnych systemów prawnych. Na mocy przywołanej ustawy gospodarstwa operujące na powierzchni gruntów mniejszej niż 15 ha były zwolnione z opodatkowania. W latach 1919-1938 średnia powierzchnia gospodarstwa indywidualnego utworzonego w ramach parcelacji wynosiła 9,32 ha<sup>38</sup>. Co zaskakujące, była to wielkość zbliżona do dzisiejszej średniej.

Okres stalinizmu w Polsce przyniósł nową reformę podatkową. Na podstawie Dekretu o reformie samorządowego systemu podatkowego wprowadzono w Polsce w 1945 r. podatek gruntowy. Przedmiotem opodatkowania były wszelkie grunty rolnicze, a wpływy z tego tytułu stanowiły wyłączny dochód jednostek samorządu terytorialnego. O wysokości opodatkowania decydowała przede wszystkim powierzchnia gospodarstwa rolnego określona w hektarach, chociaż uwzględniano również rodzaj upraw, urodzajność gruntów, stan ich zagospodarowania oraz stopień zniszczeń wojennych. Stawka podatku gruntowego wynosiła 50,00 PLN od 1 ha gruntów ornych, łąk, ogrodów i sadów oraz 5,00 PLN od pozostałych gruntów i ulegała stopniowemu wzrostowi wraz ze wzrostem powierzchni gospodarstwa rolnego kolejno o 10, 25 i 50%.

W pierwszym okresie po II wojnie światowej świadczenia miały w większości charakter danin rzeczowych. Konstrukcja podatku opierała się o system kontyngentowo-repartycyjny. Zarządy gmin ustalały kontyngenty dla całości gruntów w grupie (zwanej gromadą), poprzez pomnożenie całości gruntów przez określone w dekreście stawki (które mogły być w określonym zakresie podnoszone lub obniżane). Tak obliczony kontyngent dla gromady był następnie dzielony przez komisje grodzkie na poszczególnych podatników<sup>39</sup>.

Gospodarka w okresie PRL była centralnie planowana, tj. decyzje dotyczące produkcji i inwestycji zawarte były w planie sformułowanym przez władze centralne. W takim systemie

---

<sup>38</sup> F. Kapusta, *Geneza i rola gospodarstw rodzinnych w rolnictwie polskim*, *Ekonomia* Economics 2(23), Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2013, s. 154.

<sup>39</sup> J. Lubowiecki, *Opodatkowanie rolnictwa indywidualnego. Finanse Polski Ludowej w latach 1944-1960*, Warszawa, 1964, s. 385.

gospodarczym rząd miał narzędzia do obciążenia daniną publiczną działalności rolniczej w sposób zbliżony do podatku, a mianowicie poprzez zaniżenie ceny płodów rolnych<sup>40</sup>. Obranie takiej drogi powodowało, że ustawodawca nie tworzył podatków obciążających w istotny sposób działalność rolniczej, gdyż wkład gospodarstw rolnych w rozwój gospodarki przejawiał się w inny sposób, tj. polegał na dostarczaniu tanich, a przez to łatwo dostępnych produktów spożywczych.

W następnych latach w Polsce funkcjonowały kolejne podatki sektorowe, tj. komunalny podatek gruntowy (1946-1950) oraz podatek gruntowy (1950-1984). Oba były oparte o szacunkową przychodowość z 1 ha gruntów rolnych. Podstawę opodatkowania komunalnego podatku gruntowego wprowadzonego dekretem o podatkach komunalnych stanowił przychód szacunkowy wyrażony w kwintalach żyta, który obejmował ogół pożytków z gospodarstwa rolnego z roku poprzedzającego rok podatkowy. Stawka podatkowa dla gospodarstw indywidualnych wahała się od 2% do 18% w latach 1946-1949. Wspomniany dekret<sup>41</sup> wymieniał specjalne działy gospodarstwa rolnego, do których zaliczało się: „nasiennictwo, sadownictwo, ogrodnictwo, uprawę kwiatów, uprawę i zbiór roślin lekarskich, szkółki drzewek i krzewów, uprawę wikliny, chmielarstwo, jedwabnictwo, plantacje tytoniu, pszczelarstwo, łowiectwo, rybołówstwo, hodowlę ryb, połów i hodowlę raków, wydobywanie torfu, piasku, żwiru, kamieni, specjalnie rozwinięte: mleczarstwo, hodowlę bydła, koni, owiec i innych zwierząt użytkowych, hodowlę lub tuczenie ptactwa domowego, hodowlę innych ptaków”<sup>42</sup>. Działy specjalne były dodatkowo opodatkowane, jeżeli ich rozmiar przekraczał określone w dekreście normy. Jak już zostało wspomniane, celem ustawodawcy było ograniczenie liczby średnich i dużych gospodarstw rolnych. Osiągnęto to poprzez dodatkowe obciążenie większych podmiotów tzw. świadczeniami rzeczowymi. W latach 1947-1949 w stosunku do lat wcześniejszych nastąpił wyraźny wzrost opodatkowania rolnictwa, w wyniku zbliżenia norm szacunkowych do rzeczywistych dochodów<sup>43</sup>.

Kolejną reformę wprowadzono ustawą o podatku gruntowym. Podatek ten funkcjonował w latach 1950-1956 i przyczynił się do dalszego osłabienia siły ekonomicznej dużych,

---

<sup>40</sup> A. Woś, *Ekonomiczne narzędzia sterowania rolnictwem*, PWN, Warszawa 1985, s. 139.

<sup>41</sup> W art. 7 ust. 9 dekretu o podatkach komunalnych.

<sup>42</sup> Katalog ten istotnie różni się od dzisiejszego rozumienia działów specjalnych produkcji rolnej. Produkcja chmielu, tytoniu czy nasiennictwo, sadownictwo i prowadzenie szkółek drzew, współcześnie zaliczane do działalności rolnej, niegdyś tworzyły specjalny dział produkcji rolnej. Co ciekawe, było nim również wydobywanie torfu, piasku i żwiru, które w dzisiejszym rozumieniu nie jest w ogóle działalnością rolniczą.

<sup>43</sup> J. Pałowska-Tyszko, M. Soliwoda, S. Pieńkowska-Kamieniecka, D. Walczak, *Stan obecny i perspektywy rozwoju systemu podatkowego i ubezpieczeniowego polskiego rolnictwa*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa, 2015, s. 12.



wielkotowarowych gospodarstw rolnych w Polsce. W podatku tym podstawę opodatkowania stanowił ogół pożytków gospodarstw rolnych (produkcja roślinna, produkcja zwierzęca) ujęty w walucie polskiej. Podatek ten wymierzano według stałej i ruchomej stawki podatkowej. Stała stawka w wysokości 10% dotyczyła państwowych gospodarstw. Z kolei indywidualne gospodarstwa rolne były objęte stawką ruchomą, której górna granica stanowiła 25%.

W latach 1957-1971 podatek gruntowy był wielokrotnie zmieniany. Nowelizacje przepisów polegały m.in. na łagodzeniu obciążeń podatkowych, którymi objęte były w szczególności duże gospodarstwa<sup>44</sup>. Podatek gruntowy nie przyniósł spodziewanych rezultatów i nie przyczynił się do przebudowy struktury agrarnej państwa, dlatego też rok po jego wprowadzeniu przeszedł dogłębną reformę. Niskie obciążenie podatkowe nie powodowało ograniczania liczby gospodarstw o dużej powierzchni oraz nie przyczyniało się w dostateczny sposób do wzrostu przychodów państwa. Co więcej, podstawa opodatkowania wyrażona w jednostce powierzchni gruntu nie miała związku ze zdolnością płatniczą gospodarstwa czy też jego rentownością. W 1972 r. dokonano przededefiniowania podstawy opodatkowania, za którą przyjęto dochód szacunkowy z gospodarstwa. Z kolei powierzchnia użytków rolnych od tego roku wyrażona była w hektarach oraz hektarach przeliczeniowych. Stawki podatku dla podstawy opodatkowania obliczonej według dochodów miały charakter procentowy, a dla obliczonej według powierzchni – kwotowy<sup>45</sup>. Podatek ten był bardzo korzystny dla małych gospodarstw rolnych.

Podsumowując, system opodatkowania działalności rolniczej był wielokrotnie zmieniany od XIX wieku i obejmuje bardzo szerokie spektrum, w tym świadczenia o charakterze rzeczowym w okresie powojennym, podatek o charakterze majątkowym (podatek gruntowy w latach 1945-1946), podatki przychodowościowe i dochodowościowe oparte o szacunki (w latach 1947-1972) oraz obowiązujący po dziś dzień podatek rolny o charakterze zbliżonym do majątkowego. Powyższe podatki były przedmiotem krytyki z uwagi na relatywnie niski udział we wpływach budżetowych oraz wadliwą konstrukcję niespełniającą funkcji stymulacyjnej i regulacyjnej<sup>46</sup>.

W pierwszej kolejności należy jednak podkreślić, że ich wprowadzenie miało służyć celom, które z perspektywy czasu można określić jako absurdalne. Do takich należałoby zaliczyć chociażby

---

<sup>44</sup> Wspomniane zmniejszanie obciążeń podatkowych polegało na obniżeniu najwyższych stawek podatku, wprowadzeniu narzędzi stymulacji inwestycji oraz znacznym obniżeniu podatków wyliczanych słabszych ziemiach.

<sup>45</sup> Ibidem, s. 13.

<sup>46</sup> E. Chyrza, *Regulacyjne i stymulacyjne rozwiązania w konstrukcji podatku rolnego*, Annales Universitatis M. Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia 26, t. XXVI, 8, Lublin 1992, s. 141.

osłabienie wielkich gospodarstw rolnych, co w ocenie autora można ocenić jako przejaw łamania obecnie obowiązującej zasady równości podatkowej<sup>47</sup>. Podatki te charakteryzowały się niskim opodatkowaniem działalności rolniczej, co miało łagodzić niedogodność związaną z odgórnie ustalonymi, niskimi cenami płodów rolnych. Za zdecydowanie korzystniejszy system należy uznać taki, który opodatkowuje w sposób sprawiedliwy, zależny od wielkości dochodu gospodarstwa, a jednocześnie pozwala działać wolnorynkowym zasadom kształtującym ceny produktów rolnych. Niskie ceny produktów rolnych prowadzą do niskiej rentowności produkcji rolniczej i ograniczenia inwestycji w gospodarstwach. Ze względu na powyższe czynniki oraz cele stawiane podatkom dotyczącym działalności rolniczej, a stojące w sprzeczności z zasadami wolnorynkowymi, należy stwierdzić, że porównanie opisanych podatków ze współczesnymi systemami opodatkowania gospodarstw rolnych jest niezwykle trudne.

### **1.3. Polski ustrój rolny według Konstytucji RP oraz ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego**

Konstytucja RP, jako ustawa zasadnicza, zawiera w minimalnym zakresie treść ustroju rolnego i pozostawia ustawodawcy jej rozwinięcie w zgodzie z duchem oraz zamysłem ustrojodawcy, która została sprecyzowana w ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego. W ramach ustroju społeczno-gospodarczego wyróżnić należy ustrój rolny, którego podstawę stanowią gospodarstwa rodzinne<sup>48</sup>, zgodnie z Konstytucją z 1997 r.<sup>49</sup>. Należy jednak zaznaczyć, że ustrój rolny stanowi konkretyzację oraz uzupełnienie konstytucyjnego ładu społeczno-gospodarczego, a nie wyjątek od niego<sup>50</sup>. Oznacza to, że wobec ustroju rolnego należy stosować również pozostałe zasady gospodarcze opisane w Konstytucji RP, a więc przepisy precyzujące pojęcie prawa własności<sup>51</sup>, wyznaczające zakres wolności działalności gospodarczej<sup>52</sup>, określające swoiste cechy ustroju gospodarczego w rolnictwie<sup>53</sup> czy wyrażające zasadę ochrony pracy<sup>54</sup>.

---

<sup>47</sup> Wyrok TK z dnia 28 listopada 1995 r., sygn. akt: 17/95, OTK ZU Nr 3/1995.

<sup>48</sup> A. Domańska, *Konstytucyjne podstawy ustroju gospodarczego Polski*, Warszawa 2001, s. 137.

<sup>49</sup> Stanowi o tym art. 23 Konstytucji RP.

<sup>50</sup> L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 4, red. L. Garlicki, Warszawa 2005, s. 3.

<sup>51</sup> Art. 21 Konstytucji RP.

<sup>52</sup> Art. 22 Konstytucji RP.

<sup>53</sup> Art. 23 Konstytucji RP.

<sup>54</sup> Art. 24 Konstytucji RP.

Literatura przedmiotu wskazuje na to, że gospodarstwo rodzinne należy rozumieć jako gospodarstwo zapewniające utrzymanie rodzinie rolnika<sup>55</sup>. Implikuje to socjalny charakter gospodarstwa, określonego obszarowo, tj. musi być ono wystarczająco duże, aby zapewnić utrzymanie i środki egzystencji członkom rodziny, z drugiej strony nie może przybierać charakteru przedsiębiorstwa wielkoobszarowego. Jednocześnie nie należy interpretować postanowień konstytucyjnych jako zakazu funkcjonowania producentów rolnych niebędących indywidualnymi gospodarstwami rodzinnymi (np. w formie spółek osobowych lub kapitałowych). Konstytucja nakazuje jedynie ustawodawcy takie ukształtowanie ustroju rolnego, by objąć szczególną ochroną interesy gospodarstw rodzinnych.

Wybór rodzinnego modelu ustroju rolnego był podyktowany również względami ekonomicznymi. Wskazuje się, że tego typu gospodarstwa są bardziej odporne na zmienność cen i niestabilność rynku, a także częściej potrafią przetrwać okresy kryzysowe bez pomocy z zewnątrz. Nie mniej istotny z punktu widzenia polityki rolnej UE jest fakt, że ich produkcja jest bardziej elastyczna i prowadzona w zgodzie z ochroną środowiska. Gospodarstwa tego typu nie mają anonimowego charakteru, pozwalają wyzwolić potencjał drzemący w mieszkańcach wsi. Właściciele rodzinnych gospodarstw rolnych zwiększają swoje zaangażowanie życiowe w rolnictwie oraz poczucie odpowiedzialności za gospodarkę w skali mikro i makro<sup>56</sup>.

Pierwsza próba całościowego uregulowania przez ustawodawcę modelu ustroju rolnego w reżimie obecnie obowiązującej Konstytucji została podjęta w 2003 r. poprzez ustawę o kształtowaniu ustroju rolnego. Przedmiotem regulacji określonym w art. 1 ustawy są zasady kształtowania ustroju rolnego państwa przez poprawę struktury obszarowej gospodarstw rolnych, przeciwdziałanie nadmiernej koncentracji nieruchomości rolnych oraz zapewnienie prowadzenie działalności rolniczej w gospodarstwach rolnych przez osoby o odpowiednich kwalifikacjach.

Ustawa wprowadza niezbędną aparaturę pojęciową. Za *gospodarstwo rodzinne* uważa się gospodarstwo rolne prowadzone przez rolnika indywidualnego oraz w którym łączna powierzchnia użytków rolnych nie jest większa niż 300 ha<sup>57</sup>. W elementach konstrukcyjnych definiujących gospodarstwo rodzinne brakuje odniesień do jego rodzinnego charakteru, co powinno dziwić, biorąc pod uwagę, że większość gospodarstw prowadzonych jest wspólnie przez małżonków. Wszelkie

---

<sup>55</sup> P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2000, s. 36.

<sup>56</sup> B. Rakoczy, A. Bień-Kacała, *Gospodarstwo rodzinne jako podstawa ustroju rolnego w świetle Konstytucji RP z 1997 roku*, *Przegląd Prawa Ochrony Środowiska*, 3/2015, Toruń, 2015, s. 15.

<sup>57</sup> Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego.

przesłanki podmiotowe (kwalifikacje rolnicze, zameldowanie, a szczególnie osobiste prowadzenie gospodarstwa jako podejmowanie wszelkich decyzji) dotyczą pojedynczej osoby fizycznej prowadzącej gospodarstwo. Jest to zatem definicja gospodarstwa indywidualnego, a nie rodzinnego<sup>58</sup>. Ustawodawca prawdopodobnie odwołał się do pojęcia *gospodarstwa rodzinnego* starając się nawiązać do Konstytucji RP<sup>59</sup>.

Natomiast za rolnika indywidualnego w rozumieniu ustawy o ustroju rolnym uważa się osobę fizyczną będącą właścicielem, użytkownikiem wieczystym, samoistnym posiadaczem lub dzierżawcą nieruchomości rolnych, których łączna powierzchnia użytków rolnych nie przekracza 300 ha, posiadającą kwalifikacje rolnicze oraz co najmniej od 5 lat zamieszkałą w gminie, na obszarze której jest położona jedna z nieruchomości rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, i prowadzącą przez ten okres osobiście to gospodarstwo<sup>60</sup>.

Analiza pierwotnej wersji ustawy skłania do powszechnego w literaturze wniosku, jakoby zasadniczym celem ustawy było nie tylko określone w jej pierwszym artykule kształtowanie ustroju rolnego, ale przede wszystkim ochrona gruntów rolnych przed ich nabywaniem przez cudzoziemców<sup>61</sup>.

Niewątpliwie mocnym argumentem przemawiającym za powyższym poglądem jest moment wejścia w życie najbardziej znamiennej w skutkach reformy ustroju rolnego, w dniu 30 kwietnia 2016 r. Nieprzypadkowo 1 maja 2016 r. zakończyło się dwunastoletnie moratorium na zakup przez cudzoziemców ziemi położonej w Polsce, w związku z czym, zgodnie z prawem europejskim<sup>62</sup>, cudzoziemcy mogą kupować ziemię w naszym kraju na zasadach ogólnych. Ustawodawca, nie chcąc utracić kontroli nad rynkiem obrotu ziemią rolną, zareagował przyjęciem zmian w ustawie. W związku z powyższym zarówno wprowadzenie ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, jak i jego

---

<sup>58</sup> S. Prutis, *Kształtowanie ustroju rolnego – potrzeba nowej regulacji ustawowej*, SIA tom V, Białystok 2005, s. 176-177.

<sup>59</sup> A dokładniej jej art. 23.

<sup>60</sup> Definicja ta ujęta została w art. 4 ust. 1 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego.

<sup>61</sup> Ducha ówczesnych czasów dobrze wyrażają następujące słowa A. Lichorowicz: „Kończące się w 2002 r. negocjacje z UE uświadomiły, zwłaszcza stronnictwom ludowym, że klauzula narodowego traktowania przysługująca po naszym wstąpieniu do Unii obywatelom innych krajów członkowskich, w sytuacji, gdy w Polsce praktycznie nie istnieje prawna kontrola nabywania gruntów rolnych, spowoduje dużą łatwość nabywania gruntów przez cudzoziemców – obywateli UE. Chcąc temu zapobiec, należało możliwie szybko wprowadzić kontrolę nabywania gruntów rolnych przez obywateli polskich, by móc ją stosować także wobec obywateli Unii. I ten cel jest rzeczywistym celem ustawy z 11.IV. 2003 r.” (A. Lichorowicz, *Regulacja obrotu gruntami rolnymi według ustawy z 11.IV.2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego na tle ustawodawstwa agrarnego Europy Zachodniej*, Studia Iuridica Agraria, tom IV, Białystok 2005, s. 28.)

<sup>62</sup> W UE, zgodnie z art. 56 i 57 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, obowiązuje zasada swobodnego przepływu kapitału między państwami członkowskimi.

największa nowelizacja zbiegły się w czasie z datami determinowanymi przez przepisy UE, co nie powinno pozostawiać złudzeń, jaki był ich rzeczywisty cel.

Najważniejszą zmianą wprowadzoną mocą ustawy o wstrzymaniu sprzedaży nieruchomości rolnych jest całkowity zakaz obrotu, nieruchomości albo ich części wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa<sup>63</sup>. Zakaz obowiązuje przez pięć lat od dnia wejścia w życie Ustawy, czyli od 30 kwietnia 2016 r., i dotyczy działek o powierzchni powyżej 2 ha<sup>64</sup>. Sprzedaż takich nieruchomości lub ich części, bez zgody ministra w okresie do końca kwietnia 2021 r., obarczona jest bezwzględną nieważnością czynności prawnej.

Ustawa zakłada jedynie wyjątki od powyższego zakazu. Pierwszy dotyczy nieruchomości lub ich części przeznaczonych w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego lub studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy lub ostatecznej decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu na cele inne niż rolne. Te inne cele to w szczególności: parki technologiczne lub przemysłowe, centra biznesowo-logistyczne, składy magazynowe, inwestycje transportowe, budownictwo mieszkaniowe, obiekty sportowo-rekreacyjne. Zakaz nie obejmuje również nieruchomości rolnych położonych w granicach specjalnych stref ekonomicznych, a także domów, lokali mieszkalnych, budynków gospodarczych i garaży wraz z niezbędnymi gruntami oraz ogródków przydomowych. Drugi wyjątek dotyczy nieruchomości, na których sprzedaż zgodę wyraził minister właściwy do spraw rozwoju wsi<sup>65</sup>.

Ustawa, zgodnie ze swoim celem, doprowadziła do ograniczenia w obrocie nieruchomościami rolnymi o powierzchni powyżej 0,3 ha, które nie są objęte planem zagospodarowania przestrzennego<sup>66</sup>. Kolejne wyłączenia przedmiotowe obejmują niektóre grunty rolne zabudowane o powierzchni nieprzekraczającej 0,5 ha, oraz grunty, które w dniu wejścia w życie ustawy w ostatecznych decyzjach o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu zostały przeznaczone są na cele inne niż rolne<sup>67</sup>.

Z kolei wyłączenia podmiotowe zastosowane w ustawie o zakazie sprzedaży nieruchomości rolnych mają zastosowanie w przypadku nabycia nieruchomości rolnych przez jednostki samorządu

---

<sup>63</sup> Definicję legalną Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa stanowi art. 12 ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa. W jej skład weszły nieruchomości rolne w rozumieniu Kodeksu cywilnego przeznaczone na cele rolnicze w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego, grunty po zlikwidowanych gospodarstwach uspołeczniionych oraz niewydzielone geodezyjnie lasy.

<sup>64</sup> Termin i kryterium obszarowe ujęto w art. 1 i 2 ustawy o zakazie sprzedaży nieruchomości rolnych.

<sup>65</sup> Wszystkie te wyjątki ujęto w art. 2 ustawy o zakazie sprzedaży nieruchomości rolnych.

<sup>66</sup> Taki cenzus powierzchniowy wprowadza art. 7 ust. 2 pkt. 2 ustawy o zakazie sprzedaży nieruchomości rolnych.

<sup>67</sup> Art. 11 ustawy o zakazie sprzedaży nieruchomości rolnych.

terytorialnego oraz Skarb Państwa lub działającą na jego rzecz KOWR<sup>68</sup>. Żadnych wymogów w zakresie nabycia ziemi nie muszą też spełniać osoby prawne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania.

Omawiana ustawa istotnie zawężyła krąg osób uprawnionych do nabycia własności nieruchomości rolnej. Nabywcą może zostać rolnik indywidualny, który musi posiadać kwalifikacje rolnicze oraz co najmniej od 5 lat od mieszkając w gminie, na obszarze której jest położona jedna z nieruchomości rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, i prowadzić przez ten okres osobiście to gospodarstwo. W przypadku nabycia w ramach wspólności majątkowej małżeńskiej, do prawidłowego nabycia wystarczy, aby rolnikiem był jeden z małżonków. Ustawa zrównuje ponadto współwłaściciela z właścicielem nieruchomości rolnej.

Z kolei pod koniec 2018 r. ustawodawca podjął kolejne starania zmierzające do nowelizacji ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego poprzez jej częściową liberalizację<sup>69</sup>.

Ustawa o wstrzymaniu sprzedaży nieruchomości rolnych stosuje ograniczenia mające na celu powstrzymanie powstawania dużych gospodarstw rolnych. W ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego wprowadza się przepis<sup>70</sup>, na mocy którego powierzchnia nabywanej nieruchomości rolnej wraz z powierzchnią nieruchomości rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rodzinnego nabywcy nie może przekraczać powierzchni 300 ha użytków rolnych. Powyższe ograniczenia (tj. odnośnie kwalifikacji rolnika indywidualnego oraz maksymalnej powierzchni nabywanej nieruchomości) nie mają zastosowania, jeżeli nabywca jest osobą bliską w stosunku do zbywcy.

Ograniczenia ustawowe dotyczące nabycia nieruchomości rolnej (posiadanie kwalifikacji rolniczych oraz powierzchnia nabywanej nieruchomości) nie będą stosowane w przypadku, gdy nabywca będzie jednym z wymienionych podmiotów publicznych<sup>71</sup> lub w stosunku do zbywcy jest

---

<sup>68</sup> W myśl art. 7 ust. 4 ustawy o zakazie sprzedaży nieruchomości rolnych.

<sup>69</sup> Proponowane zmiany to m.in. poszerzenie katalogu osób bliskich pomiędzy którymi obrót nie jest objęty prawem pierwokupu przez Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa, a także zwiększono powierzchnie nieruchomości rolnej, którą może nabyć osoba nie posiadająca statusu rolnika indywidualnego.

<sup>70</sup> Art. 2a ust. 2 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego.

<sup>71</sup> Ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego wymienia tutaj jednostki samorządu terytorialnego, Skarb Państwa lub działającą na jego rzecz Agencję, osoby prawne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania.

osobą bliską<sup>72</sup>, oraz gdy zmiana właściciela następuje w wyniku dziedziczenia czy zapisu windykacyjnego oraz postępowania restrukturyzacyjnego w ramach postępowania sanacyjnego<sup>73</sup>.

Ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego wymaga zgody Dyrektora Generalnego KOWR na nabycie nieruchomości rolnej przez podmioty inne niż wcześniej wymienione (przede wszystkim osoby najbliższe w stosunku do zbywcy). Zgoda jest wydawana na wniosek zbywcy i wyrażana w drodze decyzji administracyjnej. Niezbędne jest tu wykazanie, że nie było możliwości nabycia nieruchomości rolnej przez podmioty ustawowo uprawnione (np. osoby najbliższe), a nabywca daje rękojmię należytego prowadzenia działalności rolniczej oraz że w wyniku nabycia nie dojdzie do nadmiernej koncentracji gruntów rolnych.

Kolejny punkt w ustawie uprawnia do wnioskowania o wydanie decyzji również osobę fizyczną zamierzającą utworzyć gospodarstwo rodzinne, pod warunkiem, że posiada kwalifikacje rolnicze i daje rękojmię należytego prowadzenia działalności rolniczej. Dodatkowym wymogiem jest zobowiązanie takiej osoby do zamieszkiwania w okresie pięciu lat od dnia nabycia nieruchomości na terenie gminy, na obszarze której leży jedna z nieruchomości rolnych, wchodzących w skład tworzonego gospodarstwa rodzinnego<sup>74</sup>. Dowodem w zakresie osobistego prowadzenia gospodarstwa rolnego jest oświadczenie rolnika indywidualnego, poświadczone przez wójta, burmistrza lub prezydenta miasta. Z kolei dowodem potwierdzającym zamieszkanie – zaświadczenie o zameldowaniu na pobyt stały<sup>75</sup>.

Jeżeli nabywca nieruchomości rolnej nie podejmie prowadzenia gospodarstwa rolnego lub zaprzestanie jego prowadzenia, albo jeżeli naruszy wymóg 5-letniego domicylu, sąd wyda orzeczenie o nabyciu własności tej nieruchomości przez KOWR (a wcześniej ANR) za zapłatą równowartości pieniężnej odpowiadającej wartości rynkowej nieruchomości<sup>76</sup>.

W przypadku, gdy Dyrektor Generalny KOWR wyda decyzję odmowną w sprawie przeniesienia własności nieruchomości, dotychczasowy właściciel ma prawo skierować żądanie o nabycie tej nieruchomości przez KOWR. Termin ustawowy na złożenie powyższego żądania to jeden miesiąc od dnia, w którym decyzja odmowna stała się ostateczna. W takim przypadku Krajowy Ośrodek jest obowiązany do złożenia oświadczenia o nabyciu nieruchomości rolnej za

---

<sup>72</sup> Art. 2 ust. 6 definiuje osobę bliską jako zstępnych (dzieci, wnuki), wstępnych (rodzice, dziadkowie), rodzeństwo, dzieci rodzeństwa, małżonka oraz osób przysposobionych i przysposabiających

<sup>73</sup> Wyłączenia określono w art. 2a ust. 3 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego.

<sup>74</sup> Prawidłowość wykonywania zobowiązania domicylu podlega nadzorowi ANR.

<sup>75</sup> Wszystkie te wymogi określone są w art. 2a ust. 4 pkt. 1 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego.

<sup>76</sup> O powyższym stanowi art. 9 ust. 3 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego.

zapłatą równowartości pieniężnej odpowiadającej jej wartości rynkowej. Przy czym, co istotne i dość kontrowersyjne, kwotę nabycia określa sam KOWR przy zastosowaniu sposobów ustalania wartości nieruchomości przewidzianych w przepisach o gospodarce nieruchomościami<sup>77</sup>.

Omawiana ustawa wprowadza również dodatkowe warunki wobec tzw. nabywcy warunkowego<sup>78</sup>. Jeżeli Dyrektor Generalny KOWR wyda decyzję administracyjną uwzględniającą wniosek o wyrażenie zgody na sprzedaż nieruchomości rolnej na rzecz podmiotu spoza kręgu uprawnionych na mocy ustawy i transakcja dojdzie do skutku, to nowy właściciel, przez dziesięć lat od dnia nabycia przez niego ziemi, będzie musiał ją uprawiać, czyli prowadzić gospodarstwo, w skład którego weszła nabyta nieruchomość rolna. Wydierżawienie czy sprzedaż nabytej nieruchomości w tym okresie będzie wymagało uzyskania zgody sądu. Oznacza to, że ziemia może być zbyta albo oddana w posiadanie innym podmiotom jedynie w sytuacjach szczególnych, czyli wtedy, gdy konieczność zbycia (wydierżawienia) wynikać będzie z przyczyn losowych, niezależnych od nabywcy. Wymogu uzyskania sądowej zgody na zbycie (wydierżawienie) nieruchomości rolnej nie stosuje się wobec KOWR oraz Kościoła Katolickiego i pozostałych związków wyznaniowych.

Jak wskazano powyżej, sposób ukształtowania polskiego rynku nie jest odporny na krytykę. Można ustawodawcy zarzucić m.in. wątpliwe operowanie pojęciem *gospodarstwa rodzinnego* w sytuacji, gdy prawdopodobnie miał on na myśli gospodarstwo indywidualne. Poza tym przepisy ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego są stosunkowo płytkie i jedynie w sposób fragmentaryczny formują materię ustroju rolnego. W dużej mierze ograniczają się one wyłącznie do ochrony gruntów rolnych przed wykupem ich przez cudzoziemców. Świadczy o tym również fakt wzmożonej aktywności ustawodawcy w momentach, gdy istniało takie zagrożenie.

---

<sup>77</sup> Procedurę tę opisuje art. 2a ust. 6 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego.

<sup>78</sup> Warunki wobec nabywcy warunkowego ujęto w Art. 2b ust. 1-4 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego.



#### 1.4. Dane statystyczne o rynku rolnym w Polsce

Dla znalezienia odpowiedzi na pytanie, jaki sposób opodatkowania polskich gospodarstw rolnych jest najlepszy, w pierwszej kolejności należy dogłębnie zbadać materię, która będzie podlegała opodatkowaniu.

Analizując podmioty prowadzące działalność rolniczą można posłużyć się różnego rodzaju danymi źródłowymi. Najbardziej kompleksowym oraz rozległym źródłem wiedzy statystycznej o polskich terenach wiejskich jest PSR z 2010 r., przeprowadzony przez GUS. PSR z 2010 r. był pierwszym spisem realizowanym od czasu przystąpienia Polski do UE i przeprowadzony został przez rachmistrzów spisowych na terytorium kraju w okresie od dnia 1 września do dnia 31 października 2010 r. Wyniki badania zasilają następnie bazy danych EUROSTAT. Jednocześnie jednak Polska dzięki temu badaniu wypełnia obowiązki w zakresie udostępniania informacji o gospodarstwach rolnych względem takich organizacji jak OECD czy ONZ do spraw Wyżywienia i Rolnictwa, wynikające z członkostwa naszego kraju w wyżej wymienionych strukturach.

Spisem rolnym zostały objęte gospodarstwa rolne, których użytkownikami były osoby fizyczne (gospodarstwa indywidualne), oraz osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Warunkiem objęcia badaniem było użytkowanie użytków rolnych na powierzchni wynoszącej co najmniej 1 ha<sup>79</sup>. Pozostałe gospodarstwa rolne (gospodarstwa indywidualne o powierzchni użytków rolnych poniżej 1 ha niespełniające progów) zostały objęte badaniem reprezentacyjnym.

Skala pierwszego badania była ogromna. Pełnym spisem objęto ok. 1,7 mln gospodarstw rolnych o powierzchni użytków rolnych wynoszącej co najmniej 1 ha, prowadzących działalność rolniczą (oraz ok. 10 000 gospodarstw rolnych o powierzchni użytków rolnych poniżej 1 ha prowadzących uprawę roślin lub chów zwierząt gospodarskich powyżej określonych progów fizycznych, stanowiących minimalne progi wymagane przez EUROSTAT). Natomiast metodą

---

<sup>79</sup> Art. 3 ust. 2 pkt. 1 ustawy o powszechnym spisie rolnym przewiduje odstępstwa od tej zasady. Badaniem pełnym objęte są również gospodarstwa zajmujące się specyficzną produkcją, tj. uprawiające co najmniej 0,5 ha plantacji drzew lub krzewów owocowych, 0,1 ha truskawek gruntowych, czy hodujące co najmniej 5 sztuk krów. Pełny katalog sytuacji, w których należy objąć pełnym spisem rolnym gospodarstwo, mimo że prowadzi swoją działalność na powierzchni poniżej 1 ha, zawiera załącznik nr II do rozporządzenia PE i Rady (WE) nr 1166/2008z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie badań struktury gospodarstw rolnych i badania metod produkcji rolnej oraz uchylające rozporządzenie Rady (EWG) nr 571/88 (Dz.Urz. UE 2008 Nr L/321).

reprezentacyjną objęto ok. 150 000 gospodarstw (gospodarstwa rolne prowadzące działalność rolniczą o powierzchni poniżej 1 ha użytków rolnych).

Spis rolny podlega corocznej aktualizacji. Pełną listę danych objętych PSR stanowi załącznik nr 1 do ustawy o powszechnym spisie rolnym<sup>80</sup>. Dane zgromadzone w 2010 r. pokazują nam, że funkcjonowało wtedy 2,278 mln gospodarstw rolnych, które gospodarowały ogółem na 10,6 mln ha. Średnia wielkość gospodarstwa rolnego wyniosła 6,82 ha użytków rolnych. Ogólna liczba pogłowia zwierząt wynosiła 5,755 mln sztuk bydła, 15,271 mln sztuk trzody chlewnej i 268 000 sztuk owiec. Liczba maszyn rolniczych, którymi dysponowały polskie gospodarstwa rolne, wynosiła m.in. 1 470 900 ciągników rolniczych, 152 100 kombajnów zbożowych czy 495 700 opryskiwaczy polowych. W czerwcu 2010 r. liczba pracujących wyłącznie lub głównie w gospodarstwach rolnych wynosiła 2,216 mln osób<sup>81</sup>.

Tabela 3. Liczba gospodarstw rolnych według grup obszarowych.

	Ogółem	≤ 1 ha	1 – 5 ha	5 – 10 ha	10 – 15 ha	15 – 20 ha	20 – 50 ha	≥ 50 ha
Liczba gospodarstw w tys.	2 278	715	863	352	152	72	97	27
Procentowy udział w ogóle	100%	31,4%	37,9%	15,4%	6,7%	3,2%	4,2%	1,2%

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie PSR z 2010 r.*

<sup>80</sup> Zbierane informacje obejmują m.in.: dane użytkowników, cechy adresowe siedziby gospodarstwa rolnego, oraz jego dane, w tym dotyczące: użytkowania gruntów i powierzchni zasiewów, m.in. informacje o ogólnej powierzchni gruntów gospodarstwa rolnego w podziale na kategorie użytkowania, o powierzchni zasiewów poszczególnych upraw rolnych oraz upraw trwałych, zwierząt gospodarskich; m.in. stan liczebności i struktura pogłowia zwierząt gospodarskich poszczególnych gatunków, ciągników, maszyn rolniczych i urządzeń; m.in. dane o liczbie ciągników własnych i wspólnych, w podziale na klasy mocy silnika oraz liczbie wybranych maszyn i urządzeń rolniczych, zużycia nawozów; m.in. dane w czystym składniku, o ilości stosowanego nawożenia mineralnego, wapniowego oraz nawożenia organicznego pochodzenia zwierzęcego, pracujących w gospodarstwie rolnym; m.in. informacje o wielkości i strukturze zasobów pracy w rolnictwie (uwzględniane były wszystkie osoby wykonujące pracę w gospodarstwie rolnym w ciągu 12 miesięcy poprzedzających badanie), struktury dochodów gospodarstwa domowego z użytkownikiem gospodarstwa rolnego oraz korzystania z programów wsparcia dla rolnictwa; m.in. informacje o dochodach z tytułu prowadzenia rolniczej działalności gospodarczej, pozarolniczej działalności gospodarczej, pracy najemnej, emerytur i rent oraz innych źródeł niezarobkowych poza emeryturą i rentą oraz o fakcie korzystania przez gospodarstwo z dopłat do gruntów ornych i programów wsparcia rozwoju obszarów wiejskich, dane o metodach produkcji rolniczej (wpływie rolnictwa na środowisko); m.in. informacje o metodach uprawy gleby, zabezpieczania gleby przed wypłukiwaniem składników pokarmowych, zabiegach przeciwozyjnych, systemach utrzymywania zwierząt gospodarskich.

<sup>81</sup> Dla 1 945 000 osób była to jedyna praca, a dla 271 000 praca główna, w tym zdecydowana większość to pracujący w gospodarstwach indywidualnych jako rodzinna siła robocza. Zatrudnieni pracownicy najemni stanowili stosunkowo niewielką zbiorowość: 42 000 w gospodarstwach indywidualnych oraz 38 000 w gospodarstwach osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej (ułamne osoby prawne).

Jak wynika z tabeli 3, niemal jedna trzecia areałów uprawnych w Polsce uprawiana jest przez gospodarstwa liczące poniżej 1 ha gruntów uprawnych, a 69,3% poniżej 5 ha. Załedwie 5,4% stanowiły gospodarstwa rolnej operujące na 20 ha i więcej, które można uznać, w zależności od regionu Polski, za średnie lub duże gospodarstwa rolne. Co ciekawe, te największe, zaliczające się do grupy powyżej 50 ha i stanowiące załedwie 1,2% całej populacji, prowadzą uprawę na niemal 30% areału gruntów rolnych Polski<sup>82</sup>.

Porównanie wyników PSR z 2010 r. z danymi z tego samego badania z 2002 r. pokazuje tendencje zmian polskiego rolnictwa oraz terenów wiejskich. Można zaobserwować gwałtowne zmniejszanie się liczby gospodarstw rolnych (aż o 19,1% w ciągu załedwie 8 lat), przy jednoczesnym wzroście ich średniej powierzchni (wzrost o 13,1%). Tendencję scalania się gospodarstw rolnych należy uznać za korzystną. Jest to zasługa skuteczności polityki WPR<sup>83</sup>. Nastąpiła również istotna zmiana w strukturze gospodarstw rolnych, a mianowicie znaczny spadek gospodarstw najmniejszych o powierzchni od 1 do 5 ha użytków rolnych (o ponad ¼), spadek liczby gospodarstw o powierzchni od 5 do 20 ha (o 17%), utrzymanie się na zbliżonym poziomie liczby gospodarstw z grupy obszarowej od 20 do 50 ha, a także znaczny wzrost największych gospodarstw rolnych, tj. o powierzchni 50 ha i więcej (o ponad 34%).

PSR z 2010 r. wskazuje jednak na to, że wciąż dominują gospodarstwa rolne relatywnie małe. Odsetek gospodarstw rolnych o powierzchni użytków rolnych 15 ha i więcej wynosił w momencie badań załedwie 9%, podczas gdy odsetek gospodarstw rolnych najmniejszych, o powierzchni równej i mniejszej niż 5 ha użytków rolnych, o czym była już wcześniej mowa, prawie 70%. Powierzchnia użytków rolnych w gospodarstwach rolnych zmniejszyła się o 1,4 mln ha, co stanowiło 8% ogółu.

Jednym z bardziej medialnych przykładów sukcesów polskich produktów spożywczych w ostatnich latach są jabłka. Co ciekawe, udział powierzchni sadów wzrósł w badanym okresie jedynie o 0,7 pkt. procentowego. Jak pokazują dane statystyczne EUROSTAT, od 2010 r. produkcja jabłek w Polsce przeżywa gwałtowny rozwój, a w latach 2010-2014 wzrosła o ponad 70%.

---

<sup>82</sup> W. Poczta, *Gospodarstwa rolne w Polsce na tle gospodarstw Unii Europejskiej – wpływ WPR*, Powszechny Spis Rolny 2010, Warszawa 2013, s. 18.

<sup>83</sup> F. Woch, *Ocena efektywności scaleń gruntów realizowanych w Polsce w ramach Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej*, Polska Akademia Nauk, Kraków 2012, s. 111.

W 2013 r. kraj ten był w istocie wiodącym producentem jabłek w UE – ich produkcja stanowiła bowiem nieco ponad jedną czwartą (25,6 %) w skali całej UE<sup>84</sup>.

W ogólnej powierzchni zasiewów zmniejszył się udział powierzchni zbóż podstawowych z mieszankami zbożowymi oraz udział powierzchni ziemniaków, buraków cukrowych i warzyw gruntowych. Zwiększył się natomiast udział powierzchni rzepaku i rzepiku oraz upraw pastewnych. W latach 2002-2010 odnotowano wzrost pogłowia bydła (o 4%) oraz wyraźny spadek liczebności stada świń i owiec – odpowiednio o 18% i 22,5%. Jednocześnie obniżyła się liczba gospodarstw rolnych prowadzących chów ww. gatunków zwierząt, co skutkowało znaczącym wzrostem (blisko dwukrotnym) przeciętnej w kraju obsady bydła na 1 gospodarstwo hodowlane. Badania pokazują również wzrost poziomu wyposażenia gospodarstw w maszyny rolnicze.

Jednym z najbardziej aktualnych źródeł danych statystycznych o polskim rolnictwie jest Ogłoszenie Prezesa ARiMR z dnia 19 września 2018 r. w sprawie wielkości średniej powierzchni gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w poszczególnych województwach oraz średniej powierzchni gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w kraju w 2018 r. Ustawa o płatnościach w ramach systemów wsparcia bezpośredniego nakłada na Prezesa ARiMR obowiązek, aby do dnia 30 września każdego roku opublikował w dzienniku urzędowym ministra właściwego do spraw rozwoju wsi oraz zamieścił na stronie internetowej ARiMR informacje na temat średniej powierzchni gospodarstw rolnych w Polsce, także z podziałem na województwa<sup>85</sup>. Przedmiotowe dane są gromadzone w oparciu o analizę treści wniosków o przyznanie płatności obszarowych, w których producenci rolni deklarują powierzchnię działek rolnych.

Średnia wielkość powierzchni gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w kraju w 2018 r. wyniosła 10,81 ha. W porównaniu do wartości ujętej w komunikacie Prezesa ARiMR za 2008 r., wzrosła o 7,8%.

---

<sup>84</sup> Oficjalna strona internetowa EUROSTAT: [http://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php/Agricultural\\_production\\_-\\_crops](http://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php/Agricultural_production_-_crops) (online 30.10.2016).

<sup>85</sup> Dyspozycję taką wprowadza art. 51 ustawy o płatnościach w ramach systemów wsparcia bezpośredniego

Tabela 4. Średnia wielkość gospodarstw rolnych w Polsce w 2018 r. z podziałem na województwa.

Jednostka podziału administracyjnego kraju	Średnia wielkość powierzchni gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w 2018 r. (w hektarach)
Województwo dolnośląskie	16,72
Województwo kujawsko-pomorskie	16,14
Województwo lubelskie	7,86
Województwo lubuskie	21,52
Województwo łódzkie	7,84
Województwo małopolskie	4,10
Województwo mazowieckie	8,68
Województwo opolskie	18,69
Województwo podkarpackie	4,83
Województwo podlaskie	12,44
Województwo pomorskie	19,42
Województwo śląskie	7,85
Województwo świętokrzyskie	5,77
Województwo warmińsko-mazurskie	23,05
Województwo wielkopolskie	13,74
Województwo zachodniopomorskie	30,78

*Źródło: załącznik do ogłoszenia Prezesa ARiMR z dnia 19 września 2018 r.*

Dane zbierane przez ARiMR, w odróżnieniu od tych pochodzących z PSR, dotyczą podmiotów prowadzących profesjonalną działalność w zakresie produkcji rolnej, tzn. takich, które spełniają szereg wymogów oraz podlegają czynnościom kontrolnym opisanym w rozdziale 2.8 niniejszej pracy oraz ustawie o płatnościach w ramach systemów wsparcia bezpośredniego<sup>86</sup>. Producenci rolni wnioskujący o jedną z płatności w ramach dopłat bezpośrednich muszą

<sup>86</sup> Obowiązki te opisane są w artykułach od 36 do 45 ustawy o płatnościach w ramach systemów wsparcia bezpośredniego.

odnajdywać się w skomplikowanych przepisach prawa<sup>87</sup>, a także odpowiednio planować swoje uprawy. Rozporządzenie PE i Rady nr 1307/2013 nakłada na rolników obowiązek prowadzenia tzw. dywersyfikacji upraw<sup>88</sup>.

Z informacji uzyskanych od ARiMR w 2015 r. wynika, że liczba podmiotów wnioskujących o dopłaty wynosiła 1,35 mln<sup>89</sup>. Wnioskować o dopłatę bezpośrednią mogą wyłącznie producenci rolni wpisani do ewidencji prowadzonej przez ARiMR. Numer identyfikacyjny producenta nadawany jest na podstawie przepisów ustawy o krajowym systemie ewidencji. W przypadku, gdy producent jest posiadaczem jednego lub większej liczby zwierząt gospodarskich, po uzyskaniu nadanego przez ARiMR numeru identyfikacyjnego wpisanego do ewidencji producentów, ma on obowiązek zgłoszenia siedziby stada w celu uzyskania numeru dla swojej siedziby, nie później niż w dniu wprowadzenia pierwszego zwierzęcia gospodarskiego do siedziby stada.

Z uwagi na powyższe uwarunkowania i obostrzenia wydaje się, że jedynie profesjonalni producenci rolni są w stanie organizacyjnie, a co za tym idzie ekonomicznie, podołać wymaganiom. To właśnie tacy profesjonalni użytkownicy gruntów rolnych stanowią grupę docelową zmian przepisów podatkowych będących przedmiotem niniejszej pracy. Z kolei poszukując źródła danych finansowych gospodarstw rolnych trudno nie docenić wagi danych systemu FADN<sup>90</sup>, który funkcjonuje obecnie na terenie wszystkich 28 państw członkowskich UE.

---

<sup>87</sup> Stanowi o tym art. 44 Rozporządzenia PE i Rady nr 1307/2013. W ramach dopłat bezpośrednich w 2016 r. wyróżniamy: jednolite płatności obszarowe, płatności za zazielenienie, płatności dodatkowe, płatności dla młodych rolników, płatności w ramach dobrowolnego wsparcia związanego z produkcją, płatności niezwiązane do tytoniu (płatność krajowa), płatności do powierzchni uprawy buraka cukrowego, płatności do powierzchni upraw roślin wysokobiałkowych, płatności do powierzchni uprawy chmielu, płatności do powierzchni uprawy ziemniaków skrobiowych, płatności do powierzchni upraw owoców miękkich (truskawek lub malin), płatności do powierzchni uprawy pomidorów, płatności do powierzchni uprawy lnu, płatności do powierzchni uprawy konopi włóknistych, płatności do krów, płatności do bydła, płatności do owiec, płatności do kóz, płatności dla obszarów z ograniczeniami naturalnymi lub innymi szczególnymi ograniczeniami (PROW 2014-2020), płatności rolno-środowiskowo-klimatycznej (PROW 2014-2020), w tym kosztów transakcyjnych, płatności ekologiczne (PROW 2014-2020), w tym kosztów transakcyjnych; płatności rolnośrodowiskowe (PROW 2007-2013), w tym kosztów transakcyjnych; pomoc na zalesianie (PROW 2007-2013); premia pielęgnacyjna i premia zalesieniowa (PROW 2014-2020).

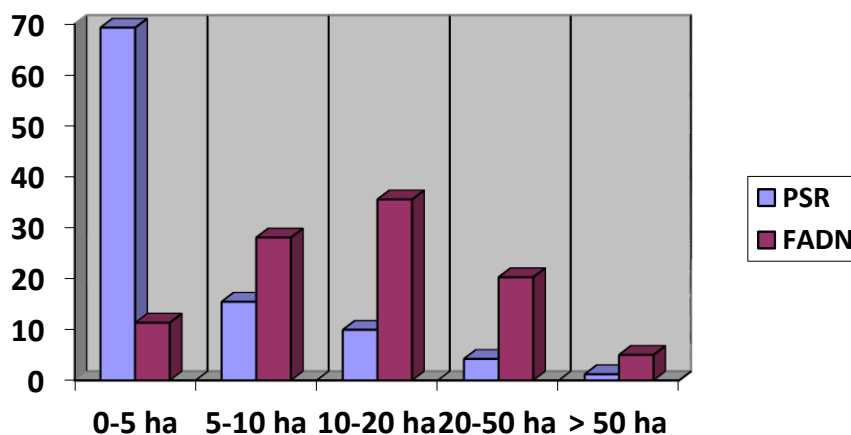
<sup>88</sup> Zasada dywersyfikacji polega na tym, że jeżeli rolnik posiada od 10 do 30 ha gruntów ornych, musi obsiać je co najmniej dwiema różnymi uprawami, przy czym główna uprawa nie może zajmować więcej niż 75% powierzchni. Natomiast jeżeli rolnik posiada więcej niż 30 ha gruntów ornych, wówczas musi posiać na nich co najmniej trzy różne uprawy, przy czym główna uprawa nie może zajmować więcej niż 75% gruntów ornych, a dwie uprawy główne łącznie nie mogą zajmować więcej niż 95% powierzchni. Jeżeli rolnik posiada powyżej 15 ha gruntów rolnych, wówczas musi przeznaczyć 5% powierzchni na utrzymanie obszarów proekologicznych. Zaliczają się do nich: grunty ugorowane, strefy buforowe, pasy gruntów wzdłuż granic lasu itp.

<sup>89</sup> Dane udostępnione przez ARiMR na wniosek o udzielenie informacji publicznej. Znak sprawy: DAiS-WWZiIP-ZUI.0163.190.2016.MG

<sup>90</sup> Jest to europejski system zbierania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych, formalnie funkcjonujący od 1965 r. FADN był stopniowo tworzony wraz z przystępowaniem kolejnych państw członkowskich UE, na podstawie rozporządzenia Rady nr 79/65/EWG.

W polu obserwacji FADN znajdują się gospodarstwa towarowe. Przyjmuje się tu, że pole obserwacji powinno pokrywać co najmniej 90% SO (o SO więcej w rozdziale 3.2.3.2) ogółu wszystkich gospodarstw rolnych w kraju. Minimalna wielkość ekonomiczna, po przekroczeniu której włącza się gospodarstwo rolne do pola obserwacji FADN, w Polsce wynosi 4.000 euro SO. Próba polskiego FADN jest reprezentatywna ze względu na trzy kryteria: lokalizację, wielkość ekonomiczną i typ rolniczy. W chwili obecnej w Polsce badaniami FADN objętych jest ok. 12 300 gospodarstw rolnych<sup>91</sup>. Z uwagi na to, że w porównaniu z PSR badana jest inna próba gospodarstw rolnych, wyniki muszą być nieco inne. I tak według polskiego FADN na nasz rynek gospodarstw towarowych składa się 1 506 000 gospodarstw rolnych, uprawiających na areale 14 447 000 ha użytków rolnych oraz hodujących 10 377 506 zwierząt według współczynnika LU<sup>92</sup>. Liczba pełnozatrudnionych w rolnictwie według FADN liczy 2 811 622 osoby.

Wykres 1. Porównanie danych z PSR oraz FADN na temat kategorii wielkości.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie PSR oraz FADN.

<sup>91</sup> Z. Floriańczyk, D. Osuch, R. Płonka, *Wyniki Standardowe 2014 uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN, Część I. Wyniki standardowe*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa, 2015.

<sup>92</sup> Skrót LU oznacza Livestock Unit. Jest to umowna jednostka liczebności zwierząt hodowlanych w gospodarstwie, według polskich norm odpowiadająca jednej krowie o masie 500 kg. Używana jest m.in. do szacowania zapotrzebowania gospodarstwa na paszę. Pełny schemat przeliczników poszczególnych sztuk zwierząt na LU stanowi załącznik do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 listopada 2010 r. w sprawie przedsięwzięć mogących znacząco oddziaływać na środowisko (Dz.U. z 2010 r. Nr 213, poz. 1397).

Zarówno PSR jak i polski FADN stosują podobne kryterium podziału gospodarstw rolnych. Jak jednak widać na grafice 1, różnice wynikające z nietożsamyh grup będących przedmiotem badań wpływają na zupełnie inną strukturę gospodarstw rolnych pod względem powierzchni uprawianych przez nie gruntów. Przedmiotem obserwacji FADN są jedynie gospodarstwa rolne, których wielkość ekonomiczna wynosi co najmniej 4 000,00 euro, natomiast PSR objęte były wszystkie gospodarstwa rolne uprawiające na obszarze ponad 1 ha (a także mniejsze, po spełnieniu określonych warunków).

Przedstawiona wyżej analiza pozwala stwierdzić, że niezależnie od źródła danych, dominującą grupą w Polsce są gospodarstwa rolne małe. Podmioty uprawiające na areale do 20 ha stanowią w obu przypadkach ponad 50% badanej populacji.

Inną metodę podziału, przy zastosowaniu kryterium regionalnego oraz jednostek NUTS<sup>93</sup>, proponuje IERiGŻ<sup>94</sup>, który dzieli Polskę na 4 makroregiony rolnicze<sup>95</sup>.

Wykres 2. Podział terytorium Polski na 4 makroregiony dla potrzeb WTGR.



Źródło: Dokument RI/CC 1500 rev. 3 *TPOLOGY HANDBOOK*. Opracowanie własne.

<sup>93</sup> NUTS (fr. *Nomenclature des unités territoriales statistiques*) jest to standard geokodowania funkcjonujący w UE od 1988 r. na potrzeby identyfikowania statystycznych jednostek terytorialnych. Wyróżniamy trzy klasy standardu NUTS. Przydział obszaru do jednej z klas NUTS ma wpływ na kwalifikację do wsparcia w ramach polityki strukturalnej UE. Dla przykładu NUTS-2 pokrywa się z naszym krajowym podziałem administracyjnym na poziomie województw, natomiast NUTS-3 jest bardziej szczegółowe, gdyż maksymalny zakres populacji w ramach tej klasy wynosi 800 000 mieszkańców.

<sup>94</sup> L. Goraj, *Opis realizacji próby gospodarstw rolnych dla Polskiego FADN w 2006 roku*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa 2006, s. 2.

<sup>95</sup> Dla wyłonienia jednorodnych makroregionów dla potrzeb określenia parametrów SGM „2000” IERiGŻ posłużył się siedmioma wskaźnikami statystycznymi wyznaczającymi efekty produkcyjne gospodarstw rolnych, do których należą: powierzchnia użytków rolnych w średnim indywidualnym gospodarstwie rolnym w 1996 r.; procentowy udział trwałych użytków zielonych w użytkach rolnych ogółem w 2001 r.; liczba krów dojnych w średnim indywidualnym gospodarstwie rolnym (średnio z lat 1999-2001); liczba trzody ogółem w średnim indywidualnym gospodarstwie rolnym (średnio z lat 1999-2001); plon zbóż w całym rolnictwie (średnio z lat 1999-2001); roczna produkcja mleka od 1 krowy (średnio z lat 1999-2001); zużycie NPK w kg na 1 ha użytków rolnych ogółem w 2001 r.



### **1.5. Specyfika rynku rolnego uzasadniająca wprowadzenie odrębnych regulacji prawa podatkowego**

Rolnictwo jako odrębna dziedzina gospodarki korzysta z przywilejów podatkowych. Przyjęte w Polsce rozwiązania prawne są zbliżone do obowiązujących w pozostałych krajach UE, poza Danią, w której nie stosuje się żadnych preferencji podatkowych. Potrzeba stosowania wskazanych instrumentów wynika ze specyfiki branży produkcji rolnej, wyrastającej z biologicznych i przyrodniczych podstaw rolnictwa, zwłaszcza warunków klimatycznych i glebowych. Te właśnie warunki powodują, że ekonomiczne rezultaty działalności rolniczej zależne są od czynników, których nie można ani przewidzieć, ani kształtować, ani skutecznie im przeciwdziałać.

Najlepiej pokazują to wydarzenia z 2015 r. oraz 2018 r., kiedy to duża powierzchnia kraju została dotknięta klęską suszy. Producenci rolni podjęli wiele inwestycji, w tym w nawożenie i opryski upraw, jednak w wyniku beśnieżnej zimy oraz suchej wiosny i lata rośliny uschły. Należy podkreślić, że pomimo dużych strat, jakie ponieśli, ich obciążenie podatkowe pozostało bez zmian. Co więcej, niedobory żyta spowodowane suszą mogły przełożyć się na wzrost jego cen, co w konsekwencji doprowadziłoby do zwiększenia nominalnego obciążenia podatkiem rolnym. Całe szczęście nie miało to miejsca.

Jak zauważa jednak M. Pietrewicz<sup>96</sup>, znaczenie czynników naturalnych maleje wraz z postępem technicznym, co może oznaczać, że w miarę rozwoju naukowo-technicznego zanika lub maleje konieczność stosowania odrębnych rozwiązań podatkowych. Nie zmienia to jednak faktu, że produkcja rolnicza charakteryzuje się znacznie większym stopniem niepewności co do efektów gospodarowania, niż ma to miejsce w innych branżach gospodarki. Niepewność skutkuje koniecznością stosowania w systemie podatkowym takich rozwiązań, które uwzględniają zróżnicowanie naturalnych warunków produkcji rolniczej, ale jednocześnie zapewniają stabilizację gospodarki finansowej przedsiębiorstw rolnych oraz zachęcają do znacznych inwestycji w modernizację, które mają szansę zwrócić się jedynie w dłuższej perspektywie czasu.

---

<sup>96</sup> M. Pietrewicz, *Perspektywy opodatkowania gospodarstw rolnych w Polsce w kontekście programu ich modernizacji*, [w:] *Finanse i Bankowość a wejście Polski do Unii Europejskiej*, część II, SGH, Warszawa–Pułtusk 1999, s. 109-110.

Ziemia jest dobrem rzadkim, danym człowiekowi przez naturę. Nie istnieją sposoby na jej powiększanie, poza mało efektywnymi i kosztownymi staraniami o zwiększenie areалу ziem uprawnych, np. poprzez osuszanie terenów podmokłych lub budowanie systemów irygacji obszarów o niskiej wilgotności gleby. Oznacza to, że ziemię w zasadzie można określić dobrem niepomnażalnym. W przeciwieństwie do innych dóbr produkcyjnych, ziemia, w wyniku jej racjonalnego wykorzystywania, nie podlega zużyciu, a może zostać wzbogacona, przez co staje się coraz bardziej wydajna.

Produkcja rolna, ze względu na jej nieodłączne powiązanie z ziemią, która ma trwały charakter, nie jest mobilna. W dobie coraz silniej rysującej się transgraniczności gospodarki należy więc pozytywnie ocenić branżę rolniczą, trwale związaną ze swej natury z krajem wytworzenia dóbr i opierającą się tym samym pokusie międzynarodowej optymalizacji podatkowej i wyprowadzania zysków z działalności do rajów podatkowych. System opodatkowania rolnictwa musi ten aspekt brać pod uwagę przy kształtowaniu konstrukcji finansowych. Podkreśla się, że taka konstrukcja powinna uwzględniać m.in. sezonowość, uzależnienie od warunków klimatycznych, niższą efektywność czy konieczność utrzymania i wyrównania dochodów w nim uzyskiwanych z innymi działami gospodarki<sup>97</sup>.

## 1.6. Podsumowanie

Wziąwszy pod uwagę spostrzeżenia poczynione w niniejszym rozdziale należy stwierdzić, że wielość definicji pojęcia *działalność rolnicza* oraz *gospodarstwo rolne*, funkcjonujących w polskim systemie prawnym, przeczy zasadzie demokratycznego państwa prawa. Dotyczy to zwłaszcza zasady przyzwoitej legislacji, którą TK wywodził z art. 2 Konstytucji RP, stanowiącego, że: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. W swym bogatym orzecznictwie TK wyprowadził ze wspomnianej zasady kilka dalszych, bardziej szczegółowych, podkreślając niejednokrotnie, że w swej aktywności legislacyjnej ustawodawca ma obowiązek dbania o bezpieczeństwo prawne jednostki, związane z

---

<sup>97</sup> R. Dziemianowicz., *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, Białystok 2007, s. 193.

pewnością prawa, gwarantujące przewidywalność działań organów państwa, a także umożliwiające prognozowanie działań własnych obywateli<sup>98</sup>.

Według TK z zasady przyzwoitej legislacji wypływa również zasada jasności przepisu, która ma gwarantować jego komunikatywność względem adresatów treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw<sup>99</sup>. Dodatkowo, zasada przyzwoitej legislacji stanowi przejaw ogólnej zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa<sup>100</sup>, a zasada określoności przepisów prawa oznacza, że przepis sformułowany w sposób niejasny i nieprecyzyjny powoduje niepewność u jego adresatów co do ich praw i obowiązków oraz stwarza nazbyt szerokie ramy dla organów stosujących ten przepis<sup>101</sup>.

Brak pewności co do tego, czy dany stan faktyczny spełnia hipotezę normy przepisów prawa podatkowego, jest szczególnie problematyczny. Z jednej strony sytuacje, w których możemy stać się podatnikiem, są bardzo częste (tym bardziej, że podatek dochodowy nie wymaga elementu woluntatywnego), a następstwa błędnej interpretacji mogą być dotkliwe w skutkach. Mnogość definicji *gospodarstwa rolnego* i *producenta rolnego* występująca w polskim systemie prawnym może przyprawiać o ból głowy. Tymczasem, z uwagi na specyfikę adresata tych przepisów, powinny być precyzyjne, jasne i ostre.

Biorąc powyższe pod uwagę autor stosuje odwołania do innych przepisów, tak jak to czynią np. ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, które w zakresie rozumienia pojęcia *gospodarstwa rolnego* posiłkuje się definicją ujętą w ustawie o podatku rolnym. Mając jednak na względzie przejrzystość terminologiczną niniejszej pracy, autor zdecydował się na przyjęcie w niej definicji *gospodarstwa rolnego* ujętej w Kodeksie cywilnym, natomiast za najwłaściwszą i najbardziej precyzyjną definicję *działalności rolniczej* uznał tę przedstawioną w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

Analiza historycznych przepisów prawa podatkowego pozwala sformułować wniosek, że w XX wieku przepisy regulujące kwestię opodatkowania działalności rolniczej cechowała duża dynamika oraz zmienność, szczególnie po II wojnie światowej, dlatego na uznanie musi zasługiwać stabilizacja, jaką obserwujemy od 1984 r.

---

<sup>98</sup> Wyrok TK z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. akt: P 3/00, Dz.U. z 2000 r. Nr 50, poz. 600.

<sup>99</sup> Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., sygn. akt: K 6/02, Dz.U. z 2002 r. Nr 78, poz. 715.

<sup>100</sup> Wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. akt: K 47/01, Dz.U. z 2002 r. Nr 19, poz. 199.

<sup>101</sup> Wyrok TK z dnia 20 kwietnia 2004 r., sygn. akt: K45/02, Dz.U. z 2004 r. Nr 109, poz. 1159.

## ROZDZIAŁ II. AKTUALNY STAN OPODATKOWANIA PRODUCENTÓW ROLNYCH W POLSCE

Niniejszy rozdział traktuje o obecnie funkcjonującym w Polsce stanie prawnym w zakresie opodatkowania producentów rolnych, ze szczególnym uwzględnieniem podatku rolnego, który został wprowadzony w 1984 r. Punktem wyjścia do rozważań są pozostałe podatki, jakimi obciążeni są producenci rolni, oraz charakterystyka podatków lokalnych, do jakich zalicza się podatek rolny. Autor przedstawia również genezę przyjęcia podatku rolnego w Polsce, a także jego przeszło 30-letnią ewolucję, a także omawia po kolei wszystkie elementy konstrukcji podatku rolnego, tj. zakres podmiotowy i przedmiotowy opodatkowania, podstawę opodatkowania, stawki i wymiar podatku.

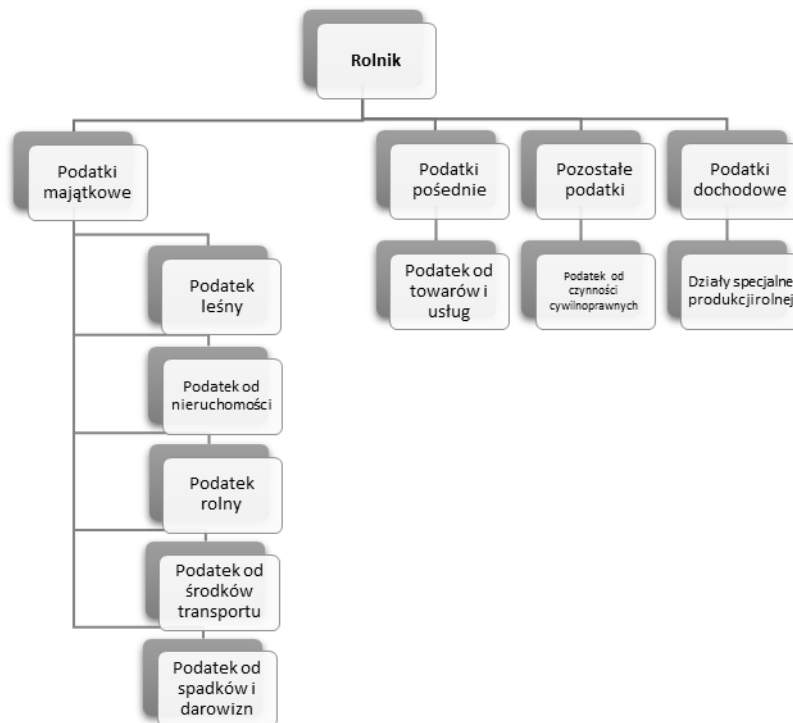
W rozdziale tym autor dokonuje też próby oceny podatku rolnego w jego obecnym kształcie pod kątem realizacji celów fiskalnego, gospodarczego i społecznego. Dodatkowo omawia jego elementy, praktyczność i dostosowanie do obecnych standardów gospodarki. Poza dochodami z działalności rolniczej *sensu stricte* rozdział II traktuje również o dochodach pochodzących z działalności *quasi-rolniczej* tj. sprzedaży bezpośredniej, agroturystyki czy specjalnych działów produkcji rolnej. Szczególnie ta ostatnia nie może być pominięta w obecnym stanie prawnym, gdyż wiele typów produkcji tradycyjnie uznawanych za rolniczą (np. uprawy szklarniowe, uprawy grzybów czy hodowle drobiu) jest objętych tym podatkiem.

Dalej opisano również relację unijnych dopłat bezpośrednich do podatków. Wsparcie w ramach WPR ma istotny udział w budżetach wielu gospodarstw rolnych, dlatego włączenie ich do podstawy opodatkowania przyszłego podatku miałyby donieść skutki. Na końcu rozdziału autor dokonuje przeglądu obowiązków formalnych spoczywających na producentach rolnych, co ma na celu ocenę skłonności tej grupy do wykonywania nowych obowiązków, takich jak np. obowiązkowe prowadzenie ewidencji księgowej pod kątem nowego podatku dochodowego od działalności rolniczej.

## 2.1. Obciążenia podatkowe producentów rolnych

Rolnictwo jako jeden z niewielu działów gospodarki w Polsce nie podlega powszechnie obowiązującemu podatkowi dochodowemu, lecz podatkowi rolnemu<sup>102</sup>. Jednocześnie rolnicy, poza tym obciążeniem publicznoprawnym, obciążeni są innymi podatkami, przedstawionymi na rysunku 1. Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych, jej przepisów nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej<sup>103</sup>.

Wykres 3. Opodatkowanie rolników w polskim systemie podatkowym.



*Źródło: opracowanie własne.*

<sup>102</sup> Mimo że podatki te są zupełnie różne w swej konstrukcji, ustawodawca uznał podatek rolny za alternatywny wobec podatku dochodowego.

<sup>103</sup> Norma ta ujęta jest w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Producenci rolni są niezwykle zróżnicowaną grupą. Wśród nich możemy wyróżnić zarówno prowadzących małe gospodarstwa rolne, nastawione jedynie na zaspokojenie własnych potrzeb żywieniowych, jak i prowadzących duże gospodarstwa rolne, działające w formie spółek prawa handlowego, uprawiające na wielu tysiącach hektarów, opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych i podatkiem od towarów i usług.

Z uwagi na tematykę niniejszej pracy, mając na względzie zasadę zwięzłości i jasności, autor skupił się na opisanu tych podatków, którym podlegają wszyscy rolnicy, oraz podatku, który obciąża większość rolników, tj. podatku rolnego. Odniósł się też do innych form opodatkowania dochodów rolniczych *sensu stricto* oraz *sensu largo*, tj. działalności agroturystycznej, sprzedaży bezpośredniej do konsumentów oraz działów specjalnych produkcji rolnej.

## 2.2. Charakterystyka podatków lokalnych

Ustrój samorządu terytorialnego w Polsce reguluje Konstytucja RP<sup>104</sup> oraz ustawa o samorządzie gminnym. Na podstawie wskazanych aktów prawnych od dnia 1 stycznia 1999 r. w Polsce obowiązuje trójszczeblowa struktura samorządu terytorialnego, składającego się z gmin, powiatów i województw. Znamienym jest, że dla umożliwienia realizacji szerokiego wachlarza zadań publicznych, ustawodawca przekazał samorządowi część kompetencji podatkowych.

Wyróżniamy dwa główne warianty systemu dochodów publicznych. Pierwszy jest oparty na zasadzie rozdzielnosci źródeł dochodów budżetu państwa oraz poszczególnych szczebli samorządu terytorialnego, posiadających własne władztwo podatkowe. Drugi opiera się na zasadzie wspólności opisanych źródeł z określeniem proporcji udziałów w źródłach. W praktyce system dochodów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce został ukształtowany z wykorzystaniem obu tych zasad, co oznacza, że funkcjonuje system mieszany<sup>105</sup>.

Analiza Konstytucji RP<sup>106</sup> pozwala stwierdzić, że pod względem przedmiotowym na jednostki samorządu terytorialnego zostało delegowane władztwo podatkowe jedynie w zakresie określania wysokości podatków i opłat lokalnych, rozciągające się na kompetencje w stanowieniu

---

<sup>104</sup> Art. 163 Konstytucji RP stanowi, że „samorząd terytorialny wykonuje zadania publiczne nie zastrzeżone przez Konstytucję lub ustawy dla organów innych władz publicznych”.

<sup>105</sup> A. Hanusz, P. Czerski, A. Niezgoda, *Dochody budżetu gmin*, Warszawa 2009, s. 11.

<sup>106</sup> Art. 168 Konstytucji RP deleguje na jednostki samorządu terytorialnego uprawnienie do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

takich elementów konstrukcji podatku jak stawka podatkowa, ulga i zwolnienie. Omawiane władztwo nie ma jednak charakteru autonomicznego, gdyż możliwość ustanawiania podatków pozostaje w gestii Sejmu i Senatu, zgodnie z przyjętym konstytucyjnym *lex generalis*<sup>107</sup>.

Pod względem podmiotowym cytowany wyżej przepis Konstytucji RP dotyczy wyłącznie podstawowej jednostki samorządu terytorialnego, tj. gminy. Szereg uprawnień podatkowych gminom nadaje Ordynacja podatkowa. Wśród nich na wyróżnienie zasługują: umorzenie zaległości podatkowej<sup>108</sup>, uprawnienie do zaniechania poboru podatku<sup>109</sup>, odroczenie terminu płatności podatku lub rozłożenie płatności podatku na raty<sup>110</sup>.

## **2.3. Podatek rolny**

### **2.3.1. Geneza podatku rolnego**

Idea wprowadzenia w 1984 r. podatku rolnego zrodziła się w związku z narastającymi problemami z funkcjonowaniem podatku gruntowego. Jak zostało opisane w rozdziale 1.2, poprzednio obowiązujący podatek gruntowy miał charakter dochodowościowy, a jego podstawą były normy szacunkowe. Omawiane obciążenie publicznoprawne było przedmiotem powszechnej krytyki, przede wszystkim z uwagi na relatywnie niski udział we wpływach budżetowych państwa oraz wadliwą konstrukcję, niespełniającą swojej funkcji stymulacyjnej i regulacyjnej.

W latach 1983-1984 pojawiła się nowa koncepcja podatku rolnego, której głównym założeniem było nadanie przedmiotowemu instrumentowi funkcji fiskalnej, co w praktyce oznaczało wzrost obciążeń z tego tytułu<sup>111</sup>. Celami ustawodawcy było bowiem skłonienie producentów rolnych do maksymalnego wykorzystania gruntów, oddziaływanie na wzrost produkcji rolnej, zmniejszenie dysproporcji w dochodach ludności wiejskiej, stymulowanie procesów modernizacji gospodarstw oraz wzrostu produkcji rolniczej, oraz ujednolicenie obciążeń podatkowych wszystkich sektorów rolnictwa<sup>112</sup>. Podatek rolny zastąpił liczne dotychczas

---

<sup>107</sup> Art. 217 Konstytucji RP wymaga, aby nakładanie podatków i innych danin publicznych, a także kształtowanie elementów konstrukcyjnych podatków odbywało się w drodze aktu prawotwórczego w formie ustawy.

<sup>108</sup> Art. 67 Ordynacji podatkowej.

<sup>109</sup> Art. 22 § 2 Ordynacji podatkowej.

<sup>110</sup> Art. 48 Ordynacji podatkowej.

<sup>111</sup> R. Wierzba, *Finanse przedsiębiorstw rolnych*, Warszawa 1988, s. 114.

<sup>112</sup> E. Chyrza, *Regulacyjne...*, *op.cit.*, s. 141.

funkcjonujące obciążenia, które były zróżnicowane pod względem konstrukcji i jedynie w niewielkim stopniu realizowały przypisane im w teorii funkcje<sup>113</sup>.

Podatek rolny został wprowadzony ustawą z dnia 15 listopada 1984 r., która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1985 r.<sup>114</sup>. Pierwotnie składał się z dwóch odrębnych obciążeń: podatku rolnego od gruntów oraz podatku rolnego od dochodów z działów produkcji specjalnej. Jednocześnie jednak jego funkcjonowanie oparto na zasadzie jednokrotnego opodatkowania, a więc wskazane obciążenia były wobec siebie rozłącznie alternatywne.

Konstrukcja podatku rolnego od gruntów miała liniowy charakter, stąd każdy hektar ziemi znajdujący się w danym okręgu podatkowym był obciążony jednakowo. Podstawę opodatkowania gruntów stanowiła liczba hektarów przeliczeniowych, ustalanych na podstawie powierzchni, rodzajów, klas użytków rolnych oraz przynależności do jednego z czterech okręgów podatkowych. Wraz z biegiem lat stopniowo zmieniano stawkę podatku, doprowadzając do jej zwiększenia. Skutkiem przyjętego sposobu opodatkowania było relatywne zmniejszenie obciążeń gospodarstw rolnych o wysokiej produkcji towarowej i zwiększenie obciążeń drobnych gospodarstw rolnych. Takie rozwiązanie było zamierzone przez ustawodawcę i miało promować wzrost produkcji z 1 ha, jak też służyć poprawie struktury obszarowej<sup>115</sup>, tym niemniej należy je ocenić negatywnie, z uwagi na większą zdolność płacniczą gospodarstw wielkotowarowych.

Podstawę opodatkowania podatkiem od dochodów z działów specjalnych stanowił dochód obliczany na podstawie norm szacunkowych z określonej powierzchni upraw lub jednostek produkcji zwierzęcej. Przyjęcie metody szacunkowej miało na celu stworzenie bodźców ekonomicznych zachęcających producentów rolnych do obniżki kosztów produkcji i zwiększania wolumenu produkcji z jednostki powierzchni<sup>116</sup>. Gospodarstwa rolne miały również wybór metody ustalania dochodu pomiędzy metodą szacunkową a rachunkową, polegającą na obliczaniu dochodu rzeczywistego na podstawie zapisów księgowych. W 1992 r. dochody z działów specjalnych zostały wyłączone z zakresu zastosowania ustawy o podatku rolnym i objęte ustawą o podatku dochodowym<sup>117</sup>.

---

<sup>113</sup> D. Jasińska, *Podatek rolny i inne obciążenia rolnictwa indywidualnego w latach 1985-1986*, Instytut Finansów, Warszawa 1989, s. 5.

<sup>114</sup> Art. 20 ustawy o podatku rolnym.

<sup>115</sup> J. Pawłowska-Tyszko, M. Soliwoda, S. Pieńkowska-Kamieniecka, D. Walczak, *Stan obecny i perspektywy rozwoju systemu podatkowego i ubezpieczeniowego polskiego rolnictwa*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa, 2015, s. 15.

<sup>116</sup> Chyrża, *Regulacyjne...*, op.cit., s. 141.

<sup>117</sup> Zmiany dokonano na mocy art. 54 ust. 1 pkt. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który wszedł w życie w dniu 1 stycznia 1992 r.



### 2.3.2. Ogólna charakterystyka podatku rolnego

Podatek rolny jest podatkiem lokalnym, w przypadku którego władztwo podatkowe należy do organów lokalnych, posiadających prawo nakładania podatków, opłat oraz dodatków do podatków, prawo ustalania wysokości stawek, jak również stosowania ulg i zwolnień<sup>118</sup>.

Zdaniem autora do zasadniczych cech omawianego podatku należą prosta konstrukcja oraz wyraźny związek z terytorium i zadaniami realizowanymi przez władze lokalne<sup>119</sup>.

Pewną trudność sprawia klasyfikacja polskiego podatku rolnego. W literaturze przedmiotu określa się go podatkiem majątkowym, wykorzystującym metodę wyceny bonitacyjnej, która polega na ustaleniu podstawy opodatkowania według tzw. hektarów przeliczeniowych, których liczbę ustala się na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych, wynikających z ewidencji stanu fizycznego gruntów<sup>120</sup>. Osoby podzielające ten pogląd nie zaliczają zatem podatku rolnego do kategorii podatków dochodowych. Przez innych badaczy omawiany podatek, z uwagi na nawiązywanie do zewnętrznych znamion osiąganego dochodu, jest zaliczany do grupy podatków przychodowych, a więc nieuwzględniających kosztów uzyskania przychodu<sup>121</sup>.

Swoistym kompromisem pomiędzy dwoma powyższymi stanowiskami jest zaliczanie podatku rolnego do grupy podatków przychodowo-majątkowych. Stałym stawkom kwotowym odnoszącym się do normatywnej postaci podstawy opodatkowania przypisuje on charakter regresywny, gdyż w miarę wzrostu przychodu podatnika stosunek kwoty podatku do przychodowości ulega zmniejszeniu. Rzeczywisty przychód z gospodarstwa rolnego nie stanowi podstawy opodatkowania i nie wpływa na charakter stawki podatkowej, ale nie można wykluczyć jego wpływu na ostateczny ciężar opodatkowania<sup>122</sup>.

Dotychczasowe wpływy z tytułu podatku rolnego w całości trafiają do budżetów gmin. Dynamika wzrostu dochodów budżetowych z tego tytułu jest dość nierówna, jednak na przestrzeni

---

<sup>118</sup> R. Przygodzka, *Władztwo podatkowe a stabilność finansowa gmin*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” nr 40 (4), Białystok 2014, s. 335.

<sup>119</sup> M. Kosek-Wojnar, K. Surówka, *Podstawy finansów samorządu terytorialnego*, Warszawa 2007, s. 73.

<sup>120</sup> W. Modzelewski, *Prawo podatkowe. Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2010, s. 169-174.

<sup>121</sup> H. Kuzińska, *Finanse publiczne*, Warszawa 2001, s. 99.

<sup>122</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 580.

dziesięciu ostatnich lat widzimy wzrost o przeszło 80%<sup>123</sup>. W ocenie autora tak wysoki wzrost dochodów budżetowych jest ściśle powiązany z wejściem Polski w struktury UE. Podstawą do ustalenia stawki podatku rolnego jest cena żyta, a, jak wynika z analiz Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi, ceny produktów rolnych wzrosły w latach 2003-2013 o 49,3%,

Tabela 5. Dochody podatkowe gmin (łącznie z miastami na prawach powiatu) z tytułu podatku rolnego w latach 2005-2017.

Rok	Dochód gminy z tytułu podatku rolnego	Zmiana procentowa r/r	Udział ogólny w budżecie gmin
2005	966 768 799,00 PLN	bd	2,20%
2006	809 110 591,20 PLN	- 16,31%	1,65%
2007	931 517 102,81 PLN	+ 15,33%	1,62%
2008	1 227 941 788,94 PLN	+ 31,82%	1,89%
2009	1 238 500 766,11 PLN	+ 0,86%	1,96%
2010	989 448 358,73 PLN	- 20,11%	1,49%
2011	1 062 292 139,13 PLN	+ 7,36%	1,51%
2012	1 545 893 811,90 PLN	+ 45,52%	2,09%
2013	1 665 241 290,50 PLN	+ 7,72%	2,12%
2014	1 653 534 863,37 PLN	- 0,7%	1,95%
2015	1 592 972 997,40 PLN	- 3,7%	1,8%
2016	1 513 458 162,38 PLN	- 5%	1,66%
2017	1 485 185 600,74 PLN	- 1,9%	1,54%

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.*

<sup>123</sup> Opracowanie Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi pt. *Polski sektor rolno-żywnościowy i obszary wiejskie po 10 latach członkostiwa w UE- przegląd najważniejszych zmian*, [https://www.google.pl/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=14&ved=0ahUKEwizj7Sq2LLRAhUNKYwKHXHyDrw4ChAWCCkAw&url=https%3A%2F%2Fwww.minrol.gov.pl%2Fcontent%2Fdownload%2F47188%2F259746%2Fversion%2F1%2Ffile%2FRolnictwo%2520i%2520obszary%2520wiejskie\\_10%2520lat%2520w%2520UE.pdf&usg=AFQjCNHYP14YsMxBIBbsDYsPzIm7IpbnIg&sig2=ui8EAG\\_N-8Yus006UHIkrw&bvm=bv.142059868,d.bGg](https://www.google.pl/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=14&ved=0ahUKEwizj7Sq2LLRAhUNKYwKHXHyDrw4ChAWCCkAw&url=https%3A%2F%2Fwww.minrol.gov.pl%2Fcontent%2Fdownload%2F47188%2F259746%2Fversion%2F1%2Ffile%2FRolnictwo%2520i%2520obszary%2520wiejskie_10%2520lat%2520w%2520UE.pdf&usg=AFQjCNHYP14YsMxBIBbsDYsPzIm7IpbnIg&sig2=ui8EAG_N-8Yus006UHIkrw&bvm=bv.142059868,d.bGg) (online 08.01.2017 r.).

Jako uzupełnienie danych wyszczególnionych w tabeli 5. można wskazać, iż w gminach wiejskich podatek rolny, wbrew pozorom, również nie odgrywa roli istotnego składnika w budżecie, stanowiąc ok. 1,85% ogółu przychodów gminnych<sup>124</sup>. Przy czym wypada podkreślić, że jest to ogólna prawidłowość obserwowana w podstawowych jednostkach samorządowych.

Opodatkowanie gospodarstw rolnych podatkiem rolnym reguluje ustawa o podatku rolnym, rozporządzenie MF ws. zaliczenia gmin oraz miast do jednego z czterech okręgów podatkowych, a także komunikat Prezesa GUS z dnia 19 października 2009 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta za okres pierwszych trzech kwartałów 2009 r.<sup>125</sup>

Jak już zostało wskazane, podatek rolny obowiązuje od ponad 20 lat bez istotnych zmian. W tym czasie polska gospodarka przeszła transformację, a co za tym idzie system obciążeń gospodarstw rolnych istniejący od 1985 r. nie jest przystosowany do wymogów nowoczesnej gospodarki wolnorynkowej.

Warto nadmienić, że przez ostatnie ćwierćwiecze podjęto wiele prób włączenia rolników do powszechnego systemu podatku dochodowego, a największą aktywność na tym polu przejawiano w latach 1991, 1993, 1997, 2001.

W ocenie autora przyczyny obecnego zainteresowania opracowaniem podatku dochodowego w rolnictwie są zróżnicowane.

Po pierwsze, w wyroku TK<sup>126</sup> z dnia 26 października 2010 r., omówionym w rozdziale 2.3 niniejszej pracy, stwierdzono, że finansowanie z budżetu państwa składek zdrowotnych rolników niezależnie od ich statutu materialnego jest niezgodne z konstytucyjną zasadą równości wobec prawa. W uzasadnieniu przedmiotowego orzeczenia wskazano, że: „aby zapobiec powstaniu luki w prawie i pozostawić ustawodawcy czas na przygotowanie koniecznych nowelizacji, Trybunał postanowił odroczyć utratę mocy obowiązującej wskazanych w sentencji przepisów na okres 15 miesięcy”. Niestety, pomimo upływu parokrotnie dłuższego interwału czasu, zmiana materii legislacyjnej nie nastąpiła.

Po drugie, istotnym motywatorem przyjęcia ustawy o podatku dochodowym w rolnictwie jest chęć uszczelnienia prawa podatkowego. W obecnym stanie prawnym rolnicy nie mają obowiązku prowadzenia ewidencji podatkowej, a mimo to mogą prowadzić praktycznie

---

<sup>124</sup> M. Chmielewska, *Podatek rolny w dochodach budżetowych gmin*, Zeszyty Naukowe SGGW, Warszawa 2009 s. 194.

<sup>125</sup> M. P. z dnia 26 października 2009 r. Nr 68, poz. 886. Warto zaznaczyć, że dla każdego roku podatkowego wydawany jest odrębny komunikat Prezesa GUS.

<sup>126</sup> Wyrok TK z dnia 26 października 2010 r., sygn. akt: K 58/07 (Dz.U. z 2010 r. Nr 205, poz. 1363).

nieograniczony handel towarami z tradycyjnymi podmiotami gospodarczymi. Taki legalny styk gospodarki ewidencjonowanej oraz nieewidencjonowanej sprzyja występowaniu nadużyć. W uzasadnieniu powyższego można wymienić chociażby możliwość generowania kosztów poprzez zakup produktów spożywczych od rolników po zawyżonej cenie, od której rolnik nie odprowadza podatku.

Po trzecie, według niektórych badaczy brak podatku dochodowego w rolnictwie przyczynia się w dużym stopniu do wysokiego rozwarstwienia społecznego na terenach wiejskich, które w Polsce wynosi 0,53 według współczynnika Giniego<sup>127</sup>, co stawia polską wieś pod tym względem obok takich afrykańskich krajów jak Gambia czy Zimbabwe<sup>128</sup>. Jest to spowodowane funkcjonowaniem obok siebie ogromnych holdingów produkcji rolniczej o niemal latyfundystycznym charakterze oraz małych, rodzinnych gospodarstw rolnych<sup>129</sup>. Rolą sprawiedliwego podatku byłoby wyrównanie opisanych różnic społecznych oraz przyczynienie się do powstania silnej klasy średniej wśród mieszkańców wsi.

### **2.3.3. Zakres podmiotowy opodatkowania**

Ustawa o podatku rolnym stanowi, że podatnikiem podatku rolnego są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielem gruntów, użytkownikiem wieczystym, samoistnym posiadaczem (np. osoby, które weszły w posiadanie na podstawie nieformalnych umów kupna-sprzedaży, zawartych bez udziału notariusza), posiadaczem zależnym gruntów (w przypadku, gdy grunty stanowią własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, oraz gdy grunty gospodarstwa rolnego zostały wydzierżawione na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników)<sup>130</sup>.

---

<sup>127</sup> *Europejskie badanie dochodów i warunków życia (EU-SILC) w 2013 r.*, GUS, Warszawa 2014, dostęp: [http://stat.gov.pl/download/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5486/7/5/1/euro\\_badanie\\_dochodow\\_i\\_warunkow\\_zycia\\_eu-silc\\_w\\_2013.pdf](http://stat.gov.pl/download/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5486/7/5/1/euro_badanie_dochodow_i_warunkow_zycia_eu-silc_w_2013.pdf). (online 08.01.2017 r.).

<sup>128</sup> Oficjalna strona Central Intelligence Agency <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/rankorder/2172rank.html> (online: 08.01.2017 r.).

<sup>129</sup> Duże rozwarstwienie jest oznaką słabości społeczeństwa i bardzo często prowadzi do niepokojów społecznych. Dla przykładu, rewolucja francuska XVIII wieku była wynikiem skrajnie nierównej i niesprawiedliwej dystrybucji dochodu narodowego.

<sup>130</sup> Art. 3 ustawy o podatku rolnym.

Wydaje się więc, że taka konstrukcja przepisu jest precyzyjna, gdyż ustawodawca nie tylko wskazuje konkretne podmioty w sensie ich określenia, wykorzystującego podmiotowość, ale jednocześnie kwalifikuje podmioty niejako na użytek podatkowy poprzez odpowiedni stosunek prawny, określając tym samym zakres władztwa nad gruntem podlegającym opodatkowaniu podatkiem rolnym. Dlatego też w praktyce podatkowej wskazuje się, że jest to konstrukcja czytelna i niedopuszczająca wykładni rozszerzającej<sup>131</sup>.

Bodaj największe wątpliwości interpretacyjne wzbudzało ustalenie powstawania zobowiązania podatkowego w przypadku posiadaczy samoistnych gruntów rolnych, za których w praktyce można uznać podmioty, które w posiadanie gruntu weszły poprzez zakup bez zachowania należytej formy aktu notarialnego. Wątpliwości interpretacyjne zostały jednak rozwiane wraz z nowelizacją wprowadzoną w lipcu 1996 r.<sup>132</sup>, która wprowadziła *expressis verbis* do katalogu podatników również posiadacza samoistnego.

#### **2.3.4. Zakres przedmiotowy opodatkowania**

W myśl ustawy o podatku rolnym przedmiotem opodatkowania podatkiem rolnym są grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza<sup>133</sup>. O objęciu gospodarstwa podatkiem rolnym decyduje wpis gruntu (jako użytku rolnego) do klasyfikacji gruntów i budynków. Pozostałe grunty, które są użytkowane rolniczo, ale nie zostały sklasyfikowane jako użytek rolny, objęte są podatkiem od nieruchomości lub podatkiem leśnym.

Zatem podatkowi rolnemu podlegają wszystkie grunty znajdujące się w wykazie, bez względu na sposób ich użytkowania. Z uwagi na to, że rolnicy prowadzący w gospodarstwach rolnych produkcję rolniczą nie są zobowiązani do prowadzenia ewidencji księgowej, która stanowiłaby podstawę obliczenia wymiaru wysokości podatku (z wyjątkiem działów specjalnych produkcji rolnej), podatek jest wymierzany metodą ryczałtową w zależności od powierzchni ha przeliczeniowych, na podstawie wykazu powierzchni użytków rolniczych.

---

<sup>131</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 września 2008 r., sygn. akt. I SA/Łd 490/08 oraz uchwała TK z dnia 6 września 1995 r., sygn. akt W. 20/94.

<sup>132</sup> Mowa o ustawie z dnia 4 lipca 1996 r. o zmianie ustaw o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody.

<sup>133</sup> Art. 1 ustawy o podatku rolnym.

### **2.3.5. Podstawa opodatkowania**

Zgodnie z ustawą o podatku rolnym za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha fizyczny lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiący własność lub znajdujący się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej. Grunty o powierzchni mniejszej niż 1 ha podlegają podatkowi rolnemu według większej stawki podatkowej. Podatkowi rolnemu podlegają również grunty pod zabudowaniami, pod warunkiem, że budynki przeznaczone są do prowadzenia działalności rolniczej, a grunt został sklasyfikowany w operatach ewidencyjnych jako użytek rolny. Przeliczenia powierzchni rzeczywistej na liczbę hektarów przeliczeniowych dokonuje się przy pomocy ustalonych w ustawie o podatku rolnym współczynników, których wysokość jest uzależniona od przynależenia miejscowości do jednego z czterech okręgów podatkowych, rodzaju użytków rolnych oraz ich klasy i jakości gleby.

Uwzględnienie wskazanych kryteriów powoduje, iż hektar powierzchni rzeczywistej może być większy lub mniejszy od hektara przeliczeniowego, co powoduje, iż podstawa opodatkowania nie jest jednakowa dla gospodarstw posiadających taką samą liczbę hektarów rzeczywistych. Stanowi to częściowe urzeczywistnienie postulatów uwzględnienia przez podatek od działalności rolniczej czynników indywidualizujących podatnika, opisanych w rozdziale 2.2 niniejszej pracy.

### **2.3.6. Stawka i wymiar podatku**

Konstrukcja stawki podatku rolnego odnosi się do ha przeliczeniowych gospodarstwa oraz ceny żyta. Przy wyliczeniu podatku rolnego przyjęto cenę żyta jako cenę bazową. Od dnia 1 stycznia 2014 r. podstawą ustalenia podatku rolnego jest średnia cena skupu żyta za okres 11 kwartałów poprzedzających kwartał poprzedzający rok podatkowy, a nie jak dotychczas za okres 3 kwartałów.

Zgodnie z komunikatem Prezesa GUS<sup>134</sup> średnia cena skupu żyta w okresie ostatnich 11 kwartałów wyniosła 54,36 PLN za kwintal<sup>135</sup>. Oznacza to, że w 2019 r. stawka podatku rolnego dla gruntów gospodarstwa rolnego wynosiła 135,9 PLN/1 ha przeliczeniowy i oznaczała równowartość pieniężną 2,5 q żyta od 1 ha przeliczeniowego (tj.  $2,5q * 54,36 \text{ PLN/1q}$ ). Pozostałe grunty o powierzchni poniżej 1 ha, sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, są opodatkowane podatkiem rolnym według stawki wynoszącej równowartość pieniężną 5 q żyta od 1 ha, tj. 271,8 PLN/1 ha w 2019 r. ( $5q * 52,44 \text{ PLN/1q}$ ).

### **2.3.7. Podatek rolny po nowelizacjach w latach 2015-2018 r.**

W latach między 1985 r. a 2018 r. ustawa o podatku rolnym była nowelizowana 42 razy<sup>136</sup>. W ostatnim czasie dokonano dwóch doniosłych w skutkach zmian: na mocy ustawy z 25 czerwca 2015 r. oraz 7 października 2016 r.

Pierwsza z nich dokonała zmiany definicji *podstawy opodatkowania*, zmian terminologicznych (*agencja zarządzająca nieruchomościami rolnymi*), a także doprecyzowała stawkę podatku gruntów nieklasyfikowanych, jak i wprowadziła zmiany ograniczające koszty poboru podatku. Zmianami objęto również rozdział dotyczący ulg i zwolnień, dzięki czemu dostosowano go do wymogów UE. Z kolei nowelizacja z dnia 7 października 2016 r. była istotnie mniej rozbudowana. Dotyczyła ona w głównej mierze implementacji przepisów UE dotyczących składania informacji o gruntach oraz deklaracji na podatek rolny za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

W dniu 25 czerwca 2015 r. przyjęto nowe brzmienie ustawy o podatku rolnym. Jak czytamy w uzasadnieniu projektu ustawy<sup>137</sup>, intencją autora projektu, czyli Rady Ministrów, było nie tylko obniżenie kosztów poboru przedmiotowego podatku, ale również dostosowanie obowiązujących przepisów prawa do zmian terminologicznych, których dokonano w stosownych regulacjach UE.

---

<sup>134</sup> Komunikat Prezesa GUS z dnia 18 października 2018 r. (M.P. z 2018 r., poz. 1004).

<sup>135</sup> Wobec średniej ceny za kwintal żyta w wysokości 53,75 PLN z 2016 r.

<sup>136</sup> Zważywszy, że jest to ustawa podatkowa, wynik nie wydaje się nadzwyczajny. Dla przykładu ustawa o podatku leśnym była nowelizowana 17 razy w latach 2002-2016.

<sup>137</sup> Druk sejmowy nr 2656. Oficjalna strona internetowa Sejmu RP, dostęp: <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/druk.xsp?nr=2656> (dostęp online 23.10.2016).

Nowelizacja objęła swym zakresem przepis definiujący grunty<sup>138</sup>, które podlegają opodatkowaniu. Zgodnie z obecnym brzemieniem aktu prawnego opodatkowaniu podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Tym samym w wyniku przedmiotowej nowelizacji zwolniono z opodatkowania grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, tak jak było to w poprzednio obowiązującej ustawie.

Zastanawiające, że wersja projektu ustawy, która została złożona na ręce ówczesnego marszałka Sejmu, nie zawierała omówionej zmiany przedmiotu opodatkowania. Tym samym nie była ona uwzględniona w uzasadnieniu projektu ustawy, przez co trudno jest ustalić intencje wnioskodawcy w przedmiotowym zakresie. Analiza procesu legislacyjnego ustawy wskazuje na to, że zmiana pojawiła się dopiero na etapie prac w Komisji Ochrony Środowiska, Zasobów Naturalnych i Leśnictwa, Komisji Finansów Publicznych oraz Komisji Samorządu Terytorialnego i Polityki Regionalnej. Brak jest jednak protokołu, a także retransmisji z posiedzenia podkomisji z dnia 18 lutego 2015 r., kiedy to pracowano nad drukiem nr 2656, czyli projektem ustawy przygotowanym przez Radę Ministrów. Żaden opublikowany dokument znany autorowi nie wskazuje na to, w jaki sposób doszło do zmiany przedmiotowego przepisu ustawy o podatku rolnym. Niemożność ustalenia autora tej poprawki oraz jego motywacji może dziwić, biorąc pod uwagę znaczenie przedmiotowego przepisu prawa.

Nowelizację kolejnych przepisów należy ocenić jako zdecydowanie mniej kontrowersyjną. Obecną w ustawie o podatku rolnym nazwę Agencja Własności Rolnej Skarbu Państwa zamieniono na Agencję Nieruchomości Rolnych. Były to poprawki dodane w trakcie prac ww. Komisji w dniu 12 maja 2015 r.

Nowelizacja z dnia 25 czerwca 2015 r. zmienia sposób wyliczania podstawy opodatkowania, tj. hektara przeliczeniowego<sup>139</sup>. Brak klasyfikacji gleboznawczej niektórych gruntów wymusił wprowadzenie przeliczników niezdefiniowanych jednostek powierzchni<sup>140</sup>. Doprecyzowanie spowodowało, że grunty pod stawami zarybionymi, grunty pod stawami niezarybionymi, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, rowy oraz grunty rolne zabudowane, bez względu na zaliczenie do okręgu podatkowego, przeliczane są na hektary przeliczeniowe według schematu:

---

<sup>138</sup> Art. 1 ustawy o podatku rolnym.

<sup>139</sup> Zmianie uległ art. 4 ust. 7 ustawy o podatku rolnym.

<sup>140</sup> W szczególności dotyczy to gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych, gruntów pod rowami oraz gruntów rolnych zabudowanych.



1 ha gruntów pod stawami zarybionymi łososiem, trocią, głowacicą, palią i pstrągiem oraz gruntów rolnych zabudowanych to 1 ha przeliczeniowy, a 1 ha gruntów pod stawami zarybionymi innymi gatunkami ryb, pod stawami niezarybionymi, gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych oraz rowów – 0,20 ha przeliczeniowego.

W związku z powyższymi zmianami dodano przepis<sup>141</sup>, który pozwolił uniknąć nieopodatkowania użytków rolnych na skutek posługiwania się błędnymi oznaczeniami gruntów w ewidencji gruntów i budynków, które często nie uwzględniają klasyfikacji gleboznawczej. I tak, jeżeli nie można ustalić przelicznika na zasadach określonych w ustawie, przyjmuje się, że 1 ha fizyczny odpowiada 1 ha przeliczeniowemu.

Dodano również przepisy, których celem jest obniżenie kosztów administracyjnych i usprawnienie poboru podatku<sup>142</sup>. Zgodnie z zasadami wprowadzonymi na mocy nowelizacji, postępowanie nie jest wszczynane, a wszczęte umarzane, jeżeli wysokość zobowiązania podatkowego nie przekracza kosztów doręczenia przez operatora wyznaczonego w rozumieniu Prawa pocztowego ekonomicznej przesyłki poleconej za potwierdzeniem odbioru, w najniższej wysokości w obrocie krajowym. Wprowadzenie wskazanych przepisów prawa oznacza rezygnację z doręczania decyzji i poboru podatku w przypadkach, gdy kwota zobowiązania jest niższa od kosztów doręczenia przesyłki poleconej<sup>143</sup>. Przedmiotowe koszty są ustalane na dzień 1 stycznia roku podatkowego, tak by ich ewentualne zmiany w trakcie roku podatkowego nie powodowały zróżnicowania sytuacji podatników.

Natomiast w przypadku, gdy kwota zobowiązania nie przekracza 100,00 PLN, podatek będzie płatny jednorazowo, w terminie płatności pierwszej raty. Podobne zmiany w zasadach płatności zostały odpowiednio wprowadzone dla podatku leśnego i podatku od nieruchomości. Zasady te mają zastosowanie również do zobowiązania podatkowego pobieranego w formie łącznego zobowiązania pieniężnego<sup>144</sup>.

Jak czytamy w uzasadnieniu do projektu ustawy, intencją Rady Ministrów było, aby nowelizacja przyczyniła się do ograniczenia zwolnienia z podatku rolnego uczelni, które oddają swoje grunty w posiadanie innym podmiotom. Wcześniej, w przypadku przekazania gruntów rolnych stanowiących własność uczelni w posiadanie zależne innym podmiotom, obowiązek

---

<sup>141</sup> Dodany przepis to art. 4 ust. 9 ustawy o podatku rolnym.

<sup>142</sup> W art. 6a ustawy o podatku rolnym dodano odpowiednio ust. 6a i 10a.

<sup>143</sup> Na marginesie wypada wskazać, że przedmiotowy koszt w 2017 r. wynosił 6,20 PLN.

<sup>144</sup> Zgodnie z dodanym art. 6c ust. 3 ustawy o podatku rolnym.

podatkowy nie przechodził na posiadaczy, a więc uczelnia mogła nadal korzystać ze zwolnienia podmiotowego<sup>145</sup>, mimo że sama nie użytkowała tych gruntów i były one wykorzystywane przez inne podmioty na inną działalność niż działalność statutowa uczelni. Ze zwolnienia korzystały zatem grunty niesłużące działalności uczelni, co było sprzeczne z celem zwolnienia.

W celu dostosowania przepisów polskiego prawa do nowych przepisów UE rozbudowano ustawę o kwestie dozwolonej pomocy publicznej<sup>146</sup>. W wyniku omawianej nowelizacji uchylono również przepis<sup>147</sup>, który gwarantował żołnierzom odbywającym zasadniczą służbę wojskową i ich rodzinom ulgę w podatku rolnym. Została ona zlikwidowana, gdyż straciła rację bytu wobec zawieszenia obligatoryjnej zasadniczej służby wojskowej w 2010 r.<sup>148</sup>.

Kolejna przyjęta zmiana<sup>149</sup> wynikała z konieczności doprecyzowania przepisów prawa dotyczących przyznawania ulg w podatku rolnym na wypadek wystąpienia klęski żywiołowej. Odniesiono się tu do pojęcia *stanu klęski żywiołowej*, określonego w ustawie o stanie klęski żywiołowej. Wskazano, że ulgi przyznawane są przez organ podatkowy.

Jedna z ostatnich zmian, która obowiązuje od dnia 7 października 2016 r., została wprowadzona ustawą o usługach zaufania i identyfikacji elektronicznej<sup>150</sup>. Zmiana objęła wyłącznie jeden przepis prawa<sup>151</sup>. W wyniku powyższego delegowano na rady gmin obowiązek ujęcia w uchwałach określających warunki i tryb składania informacji o gruntach oraz deklaracji na podatek rolny za pomocą środków komunikacji elektronicznej, wymagań co do sposobu weryfikacji

---

<sup>145</sup> Podstawą do zwolnienia podmiotowego był art. 12 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku rolnym.

<sup>146</sup> W tym celu zmieniono brzmienie art. 12 ust. 12 przedmiotowego aktu prawnego i dodano art. 13 lit. f. Na marginesie wypada wskazać, że przedmiotowa zmiana początkowo nie była ujęta w projekcie przygotowanym przez Radę Ministrów, jednakże ze względu na wejście w życie z dniem 1 stycznia 2014 r. stosownych rozporządzeń Komisji UE (Rozporządzenie Komisji UE nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis w sektorze rolnym, Dz.Urz. UE z 2013 r. Nr L/352) dotyczących pomocy de minimis, w tym również stosowanej w sektorze rolnym, należało uregulować omawiane kwestie w trybie pilnym, aby umożliwić stosowanie przepisów dotyczących ulg i zwolnień zgodnie z wymogami UE, nie tylko przez polskich podatników, ale również samorządowe organy podatkowe. Uwzględniając wymogi prawa UE oraz mając na względzie umożliwienie udzielania producentom rolnym pomocy, w związku z nabyciem użytków rolnych, w formie zwolnienia z podatku rolnego, założono, że pomoc będzie udzielana w formule de minimis.

<sup>147</sup> Art. 13 lit. a ustawy o podatku rolnym.

<sup>148</sup> Wskutek tego niezbędna okazała się zmiana art. 13 lit. d ust. 4 ustawy o podatku rolnym, określającego kolejność stosowania zwolnień i ulg przysługujących z różnych tytułów w przypadku zbiegu prawa do nich, polegająca na wykreśleniu uchylanego art. 13 lit. a.

<sup>149</sup> Art. 13 lit. c ust. 1 i 3 ustawy o podatku rolnym.

<sup>150</sup> Wskazana nowelizacja była podyktowana koniecznością dostosowania prawa krajowego do zmian przepisów UE, a w szczególności wejścia w życie rozporządzenia PE i Rady (UE) nr 910/2014 dotyczącego identyfikacji elektronicznej i usług zaufania publicznego w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym, wprowadzającego nowy porządek prawny w obszarze usług zaufania.

<sup>151</sup> Art. 6a ust. 13 pkt. 3.

podpisu elektronicznego oraz wykorzystania elektronicznego znacznika czasu<sup>152</sup>. Przyjęte rozwiązanie należy ocenić pozytywnie, gdyż przysłużą się rozwojowi e-usług w polskiej administracji podatkowej.

Nowelizacje w latach 2017-2018 miały głównie charakter redakcyjny, taki jak np. odnotowanie likwidacji Agencji Rynku Rolnego i powołania Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa czy utworzenia Krajowego Zasobu Nieruchomości, w związku z czym wprowadzono zwolnienie z podatku rolnego w zakresie nieruchomości wchodzących w skład tego zasobu. W 2018 r. dopisano zwolnienie od podatku rolnego przysługujące federacji podmiotów systemu szkolnictwa wyższego i nauki, przy czym zwolnienie nie dotyczy gruntów przekazanych w posiadanie podmiotom innym niż te federacje. Najważniejsza zmiana w tym okresie dotyczyła ograniczenia zasady solidarnej odpowiedzialności współwłaścicieli (posiadaczy) nieruchomości za zapłatę podatku w sytuacji, gdy jeden lub kilku z nich korzysta ze zwolnienia od tego podatku.

### **2.3.8. Próba oceny podatku rolnego**

W ocenie autora, konstrukcja podatku rolnego obowiązującego od 1984 r. jest archaiczna. Szereg sprzeczności w konstrukcji podatku rolnego to wynik m.in. dezaktualizacji poszczególnych rozwiązań prawnych. Przyjęty w ustawie o podatku rolnym wybór naturalnego miernika jako przelicznika wysokości obciążeń oraz uzależnienie wysokości podatku o największym znaczeniu fiskalnym w rolnictwie od liczby hektarów przeliczeniowych wydaje się obecnie sporym anachronizmem.

Po pierwsze, nie bez znaczenia jest fakt, że żyto staje się uprawą marginalną, o czym świadczy chociażby to, że w 2015 r. jego uprawa stanowiła tylko 5,16% wszystkich upraw zgłoszonych do ARiMR we wnioskach o dopłaty bezpośrednie<sup>153</sup>. Z tej przyczyny, w ocenie autora, powiązanie wysokości podatku ze średnią ceną żyta prowadzi do oderwania rzeczywistych kosztów i dochodów od podatku. Dodatkowo, stawka podatku do końca 2013 r. była wyliczana na podstawie

---

<sup>152</sup> Znacznik czasu to pewnego rodzaju „etykieta” lub „znacznik” przypięte do dokumentu elektronicznego, na podstawie których można bez problemu określić dokładną, wiarygodną datę jego powstania lub sygnowania. Usługa znacznika czasu jest przydatna w sytuacjach, gdy data odgrywa ważną rolę przy weryfikacji i uwiarygodnianiu różnego rodzaju dokumentów, np. umów lub właśnie deklaracji podatkowych. W tym miejscu wypada wspomnieć, że definicja znakowania czasem w polskim systemie prawnym została ujęta w art. 3 pkt 16 ustawy o podpisie elektronicznym ustawy o usługach zaufania i identyfikacji elektronicznej.

<sup>153</sup> Na podstawie odpowiedzi na wniosek o udzielenie informacji publicznej. Znak sprawy: DAiS-WWZiIP-ZUI.0163.190.2016.MG

średniej ceny żyta z trzech ostatnich kwartałów, co skutkowało wystąpieniem dużej fluktuacji. I tak, między rokiem 2010 a 2012 nominalne obciążenie podatkiem rolnym wzrosło o ponad 100%, co jest niespotykanym zjawiskiem w żadnym innym podatku. Na brak korelacji pomiędzy stawką podatku a efektywnością ekonomiczną gospodarstwa rolnego wskazuje analiza danych FADN<sup>154</sup>. Warto również nadmienić, że podstawą wymiaru stawki podatku jest średnia cena żyta w skali kraju. Jak pokazują badania, różnice w opłacalności produkcji rolnej w różnych regionach Polski są istotne<sup>155</sup>. Uśredniona cena żyta potęguje efekt oderwania wielkości ciężaru podatkowego od zdolności płatniczej podatnika.

Po drugie, brak jakiegokolwiek powiązania wysokości podatku z sytuacją osobistą, rodzinną czy majątkową podatnika powoduje, że podatek rolny w zasadzie nie zależy od zdolności płatniczej podatnika. Granica 1 ha i różne opodatkowanie gruntów rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rolnego (równowartość 2,5 q żyta za 1 ha przeliczeniowy) i niewchodzących w jego skład (równowartość 5 q żyta za 1 ha fizyczny), dają pole do nadużyć. Zachęca to do fikcyjnego powiększania gospodarstw rolnych, tj. nabywania przez rolników gruntów rolnych niższych klas nawet wówczas, gdy z ekonomicznego punktu widzenia wystarczy powinna powierzchnia mniejsza niż 1 ha. Opisane działanie najczęściej jest podyktowane dążeniem do uzyskania niższej, preferencyjnej stawki podatku rolnego. Z tej przyczyny nie sposób zaprzeczyć, że obowiązujące rozwiązanie prawnopodatkowe nie sprzyja poprawie struktury obszarowej rolnictwa, jak również racjonalnej gospodarce ziemią.

Poza ograniczoną funkcją fiskalną, podatek rolny nie spełnia w sposób skuteczny żadnych innych funkcji. Tymczasem prawidłowa realizacja funkcji stymulacyjnej mogłaby mieć istotny wpływ na modernizację polskiego rolnictwa.

Co więcej, brak definicji legalnych wielu określeń ustawowych<sup>156</sup> czyni konstrukcję podatku rolnego ułomną, a przepisy ustawy o podatku rolnym trudnymi do zastosowania przez ich adresatów. Z kolei ulgi rodzinne mogłyby stymulować potencjał demograficzny polskiej wsi.

---

<sup>154</sup> L. Goraj, *Uwarunkowania i konsekwencje opodatkowania rolnictwa w Polsce*, Warszawa 2014, str. 13.

<sup>155</sup> S. Krasowicz, J. Kopiński, *Wpływ warunków geograficznych i organizacyjno-ekonomicznych na regionalne zróżnicowanie rolnictwa w Polsce*, Instytut Upraw Nawożenia i Gleboznawstwa, Puławy 2006, s. 81-101; J. Zegar, *Zróżnicowanie regionalne rolnictwa*, GUS, Warszawa 2003 s. 52–57.

<sup>156</sup> Przykładami niezdefiniowanych określeń w art. 13 ust. 1 ustawy o podatku rolnym może być *modernizacja* czy też *obiekt służący ochronie środowiska*.

Wśród podstawowych celów podatków wyróżnia się cel fiskalny, gospodarczy oraz społeczny<sup>157</sup>. W literaturze cel fiskalny jest rozumiany jako dostarczenie jak najwyższych dochodów przy jak najniższych kosztach poboru bez powodowania ujemnych skutków ubocznych. Odnosząc powyższe do podatku rolnego, należy zauważyć, że na przestrzeni lat 2004-2014 stanowił on zaledwie od 1,49% do 2,37% ogółu dochodów gmin w Polsce, przy czym dla gmin wiejskich wskazana wielkość wynosiła 1,85%<sup>158</sup>. W ocenie autora przywołane dane pozwalają stwierdzić, że podatek rolny nie realizuje skutecznie celu fiskalnego<sup>159</sup>.

Co więcej, koszt poboru podatku rolnego jest 5–10 razy większy niż koszt poboru ogółu podatków. W rozwinięciu powyższego trzeba wskazać, że pobór podatku rolnego najczęściej odbywa się<sup>160</sup> przez inkasenta, z którym gmina zawiera umowę zlecenia na realizację poboru podatku<sup>161</sup>, po przyjęciu uchwały o wyborze inkasenta oraz określeniu należnego wynagrodzenia. Wysokość wynagrodzenia dla inkasentów najczęściej jest ustalana prowizyjnie jako procentowa część wartości pobranego podatku. Z uwagi na oddanie władztwa w zakresie podatków lokalnych organom gmin wynagrodzenie to uległo znacznemu zróżnicowaniu. Co prawda nie dokonano pogłębionej analizy tego zagadnienia, jednak z pewną dozą ostrożności można założyć, że koszt poboru podatku rolnego najczęściej wynosi ok. 8-10%<sup>162</sup>, a w skrajnych przypadkach nawet od 4%<sup>163</sup> do 20%<sup>164</sup>. Tym samym koszt wynagrodzenia inkasentów (z wyłączeniem najmniejszej wymienionej liczby) istotnie odbiega od kosztów poboru ogółu podatków.

---

157 A. Gomułowicz, *Polityka podatkowa w Polsce i przesłanki jej kształtowania*, Monitor Podatkowy, nr 5/1996, Warszawa 1996, s. 5.

158 M. Chmielewska, *Podatek rolny*...op.cit, s. 194.

159 Należy jednak mieć na uwadze, że zgodnie z art. 35 ust. 1 pkt. 1 ustawy o izbach rolniczych 2% wpływów uzyskanych z tytułu podatku rolnego pobieranego na obszarze działania danej izby stanowi jej przychód. Konstrukcja ta, co zrozumiałem, pomniejsza jednocześnie dochody gmin.

160 W zasadzie, z uwagi na swoją efektywność, jest to zdecydowanie najczęściej stosowana metoda poboru podatku rolnego. Dopuszczono ją w art. 6b ustawy o podatku rolnym.

161 Taka procedura opisana jest m.in. w interpretacji indywidualnej DIS w Katowicach (IBPBII/1/415-128/10/ASz) z dnia 30 kwietnia 2010 r., której przedmiotem był sposób opodatkowania wynagrodzenia sołtysa-inkasenta.

162 Podstawą do przedmiotowego stwierdzenia była analiza uchwały nr VI/29/15 Rady Miejskiej w Warce z dnia 5 marca 2015 r. w sprawie poboru podatków w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów oraz określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso, uchwały nr IX/43/2015 Rady Gminy Janowice Wielkie z dnia 23 lipca 2015 r. w sprawie zarządzenia poboru podatków i opłat w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów oraz ustalenia wysokości wynagrodzenia za inkaso oraz uchwały nr V/18/2015 Rady Miejskiej w Moryniu z dnia 24 lutego 2015 r. w sprawie wyznaczenia inkasentów oraz wysokości wynagrodzeń za inkaso podatków i opłat lokalnych na terenie Gminy Moryń.

163 Zgodnie z uchwałą nr V/18/2015 Rady Miejskiej w Moryniu z dnia 24 lutego 2015 r. w sprawie wyznaczenia inkasentów oraz wysokości wynagrodzeń za inkaso podatków i opłat lokalnych na terenie Gminy Moryń.

164 Zgodnie z § 5 ust. 2 uchwały nr IX/43/2015 Rady Gminy Janowice Wielkie z dnia 23 lipca 2015 r. w sprawie zarządzenia poboru podatków i opłat w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów oraz ustalenia wysokości wynagrodzenia za inkaso.

Jak wynika bowiem z analiz OECD, stosunek ogółu kosztów administracji skarbowej do dochodów budżetowych w latach 2005-2011 wynosił w krajach rozwiniętych średnio 2,02%<sup>165</sup>. W Polsce, według danych podanych przez Sejm, wskazana wartość wynosiła 2,28%<sup>166</sup>. Przy ocenie podatku rolnego należy uwzględnić, że według niektórych uczonych koszt poboru podatków, których wymiar polega na samoobliczaniu, jest znacznie większy niż podatków dochodowych pobieranych u źródła (w przypadku Wielkiej Brytanii koszt poboru tych pierwszych podatków dochodzi nawet do 4,5%)<sup>167</sup>. Zważywszy na fakt, że podatek rolny stanowi niespełna 2% dochodów budżetowych gmin wiejskich, a jego pobór kosztuje ok. 5-krotnie, a nawet 10-krotnie więcej niż ogółu podatków, należy stwierdzić, że podstawowa funkcja podatków, jaką jest funkcja fiskalna, nie jest spełniana w sposób dostateczny.

Osiągnięcie celu gospodarczego oznacza zapewnienie jak najlepszego rozwoju gospodarczego przy zachowaniu określonych wpływów podatkowych do budżetu państwa. W ocenie autora obecny kształt podatku rolnego sprawia, że zamierzenie to nie jest w pełni realizowane, gdyż tylko w przypadku większych gospodarstw rolnych podatek rolny nie stanowi nadmiernego obciążenia publicznoprawnego, a tym samym pozwala na prawidłowy ich rozwój.

W uzasadnieniu poczynionych wniosków należy podkreślić, że uproszczony system podatkowy stosowany w rolnictwie nie stanowi bodźca do dynamicznego rozwoju przedmiotowego sektora gospodarki. System ulg i zwolnień opisany w rozdziale IV ustawy o podatku rolnym nie zachęca ani do powiększania, ani modernizacji gospodarstw rolnych. Na uznanie zasługuje fakt, że w ramach ulg inwestycyjnych możliwe jest odliczenie od podstawy opodatkowania podatku rolnego kosztów poniesionych na budowę lub modernizację budynków inwentarskich, służących do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt gospodarskich, oraz obiektów służących ochronie środowiska.

Powyższy wykaz stanowi podstawową kategorię ulg inwestycyjnych w podatku rolnym<sup>168</sup>, co zdecydowanie kontrastuje z konstrukcją tegoż podatku, gdzie podstawą opodatkowania jest hektar przeliczeniowy powiązany z gruntami rolnymi jako zasadniczym czynnikiem produkcji

---

<sup>165</sup> Table 5.3: *Cost of collection ratios (administrative costs/net revenue)* pochodząca z oficjalnej strony internetowej OECD <http://www.oecd.org/site/ctpfta/taxadministrationdatabase.htm> (online 10.16.2016).

<sup>166</sup> J. Kulicki, *Koszty administracji danin publicznych*, „Analizy”, nr 15(104), Biuro Analiz Sejmowych, Warszawa 2013, s. 1-11.

<sup>167</sup> J. Shaw, J. Slemrod, J. Whiting, *Administration and Compliance*, The Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press, New York 2010, s. 1128.

<sup>168</sup> Poza nią możliwe jest również odliczenie kosztów zakupu i instalacji deszczowni, urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę, urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód), które w większym stopniu odpowiadają potrzebom gospodarstw o profilu produkcji roślinnej.

gospodarstw rolnych o profilu roślinnym. Tym samym gospodarstwa rolne, które prowadzą wyłącznie produkcję zwierzęcą (a takie stanowią ok. 17% wszystkich polskich gospodarstw rolnych<sup>169</sup>), nie są w żaden sposób motywowane podatkowo do zwiększania inwestycji, gdyż nie płacą podatku rolnego. Dodatkowo skuteczność ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym osłabiają ograniczenie jej stosowania nie dłużej niż 15 lat<sup>170</sup> oraz określenie górnej granicy możliwej do odliczenia od podstawy opodatkowania kwoty w postaci 25% wartości inwestycji.

Ocena urzeczywistniania przez podatek rolny celu społecznego, rozumianego w piśmiennictwie jako zapewnienie społeczeństwu odpowiednich warunków bytowych przy zachowaniu określonych wpływów podatkowych do budżetu państwa, jest niezwykle trudna.

Z jednej strony zarzuca się, że konstrukcja podatku rolnego prowadzi do niesprawiedliwości społecznej zewnętrznej, jak i wewnętrznej<sup>171</sup>. Pierwsza przejawia się w nierównomiernym opodatkowaniu grup społecznych, z uwagi na wielokrotnie większe opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych, podczas gdy rzeczywiste opodatkowanie podatkiem rolnym szacuje się na 1,38 do 1,55%<sup>172</sup> dochodu. Z kolei niesprawiedliwość społeczna wewnętrzna oznacza niepowiązanie wielkości zobowiązania podatkowego ze zdolnością płatniczą podatnika, co prowadzi do opodatkowania identyczną stawką podatkową zarówno dużych agroholdingów, jak i małych gospodarstw rolnych, które z trudem egzystują, a nawet bardzo często przynoszą przez wiele lat straty i są w stanie utrzymać się tylko dzięki pozarolniczej pracy zawodowej rolników.

Z drugiej strony w rolnictwie zatrudnionych jest niemal 13% aktywnych zawodowo Polaków<sup>173</sup>. Niskie opodatkowanie, a także przeznaczanie dużej części funduszy PROW na dopłaty bezpośrednie, niezależne od efektywności ekonomicznej gospodarstwa rolnego, stanowi niejako ukrytą formę dotowania rolnictwa<sup>174</sup>. Jawną formą wsparcia społeczności wiejskiej jest natomiast dotowanie Funduszu Emerytalno-Rentowego, zarządzanego przez KRUS. Udział dotacji budżetu państwa w stosunku do przychodów tegoż funduszu wynosił w latach 2004-2008 średnio aż 93%

---

<sup>169</sup> Agricultural census in Poland, Farm Structure Survey 2010, pochodzący z oficjalnej strony internetowej EUROSTAT [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Agricultural\\_census\\_in\\_Poland](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Agricultural_census_in_Poland) (online 10.16.2016).

<sup>170</sup> Art. 13 ust. 2 i 3 ustawy o podatku rolnym.

<sup>171</sup> M.in. w wyroku TK z dnia 26 października 2010 r., sygn. akt: K 58/07 (Dz.U. z 2010 r. Nr 205, poz. 1363) lub M. Chmielewska, *Podatek rolny...*, op.cit., s. 187.

<sup>172</sup> M. Forfa, *Podatek rolny a rozwój gospodarstw rolnych*, Zeszyty Naukowe SGGW – Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, nr 89, Warszawa 2011 r. s. 76-77.

<sup>173</sup> Monitoring rynku pracy. Kwartalna informacja o rynku pracy w III kwartale 2015 r., GUS, Warszawa 2015, dostęp: [http://stat.gov.pl/download/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5475/12/23/1/kwartalna\\_informacja\\_o\\_rynku\\_pracy\\_w\\_ivkw\\_2015\\_dane\\_ostateczne.pdf](http://stat.gov.pl/download/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5475/12/23/1/kwartalna_informacja_o_rynku_pracy_w_ivkw_2015_dane_ostateczne.pdf).

<sup>174</sup> Niesie to za sobą również negatywne skutki z uwagi na to, że opisany system konserwuje i zamyka społeczność wiejską w biedzie.

(dla porównania, w tym samym okresie stosunek dotacji z budżetu państwa do przychodów Funduszu Ubezpieczeń Społecznych wynosił średnio 20%)<sup>175</sup>. Powyższe powoduje, że przepływ pracowników z rolnictwa do innych gałęzi gospodarki jest hamowany nie tylko przez preferencyjny system podatkowy, ale również przez system ubezpieczeniowy.

Zważywszy na powyższe, można stwierdzić, że cel społeczny podatku rolnego jest częściowo spełniony. Podsumowując, wszystkie cele podatku rolnego są w mniejszym lub większym stopniu spełniane, aczkolwiek cel fiskalny oraz gospodarczy zasługiwałyby na lepszy rezultat na tym polu. Powyższe rozważania stanowią potwierdzenie hipotezy postawionej we wstępie pracy jakoby podatek rolny w obecnym kształcie był podatkiem archaicznym i niezbędna jest gruntowna reforma sposobu opodatkowania działalności rolniczej.

## **2.4. Dochody z działalności quasi-rolniczej**

### **2.4.1. Opodatkowanie sprzedaży bezpośredniej na mocy ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r.**

Ustawodawca podjął starania mające na celu usystematyzowanie i uregulowanie kwestii sprzedaży prowadzonej przez rolników bezpośrednio konsumentom, tzw. sprzedaży bezpośredniej. Jest to zagadnienie istotne z punktu widzenia wielu gospodarstw rolnych, dlatego, mając na względzie kompleksowość niniejszej pracy, autor dokonał opisu przedmiotowych regulacji.

Jak wskazano w uzasadnieniu projektu ustawy, celem ustawodawcy była zmiana negatywnie ocenianego stanu prawnego. Za niewłaściwe uznano dotychczasowe rozwiązanie, zgodnie z którym rolnicy mogli dokonywać sprzedaży produktów pochodzenia roślinnego i zwierzęcego dopiero po rejestracji działalności gospodarczej oraz uiszczeniu podatku dochodowego od osób fizycznych. Stosowanie przepisów prawa nieprzystających do rzeczywistości powodowało powstawanie tzw. szarej strefy. Wielu rolników decydowało o prowadzeniu nielegalnej sprzedaży bezpośredniej z obawy przed niespełnieniem nadmiernie sformalizowanych wymogów o charakterze administracyjnym i podatkowym, a także mając na względzie konieczność poniesienia dodatkowych obciążeń podatkowych oraz składek na ubezpieczenia społeczne. Dodatkowo, skala produkcji produktów nieprzetworzonych w przeważającej grupie gospodarstw rolnych jest na tyle

---

<sup>175</sup> M. Forfa, *Podatek rolny...*, op. cit., s. 80.



niewielka, że niejednokrotnie rolnicy uznawali za nieopłacalne rejestrowanie działalności gospodarczej, przez co świadomie pozostawali poza gospodarką regulowaną.

Te ograniczenia i przeszkody pozostają w dużej sprzeczności z rosnącym trendem na prowadzenie zdrowego trybu życia, w tym spożywanie ekologicznych i naturalnych produktów, obserwowanym zwłaszcza wśród mieszkańców dużych ośrodków miejskich. Ustawodawca słusznie więc zauważył, że skrócenie łańcucha dostaw i ograniczenie ilości pośredników może spowodować zmniejszenie cen dla konsumentów, przy jednoczesnym zwiększeniu marż osiąganych przez producentów rolnych<sup>176</sup>.

Efektem prac legislacyjnych w dniu 1 stycznia 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, regulująca opodatkowanie sprzedaży bezpośredniej. Ustawa wprowadza zmiany do pięciu ustaw, tj. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a także Ordynacji podatkowej. W głównej mierze odnosi się do trzech obszarów, a mianowicie wymagań weterynaryjnych stawianych produktom przeznaczonym do sprzedaży bezpośredniej, wielkości, zakresu i obszaru produkcji produktów, a także wymagań weterynaryjnych dla miejsc prowadzenia sprzedaży bezpośredniej oraz samej produkcji produktów pochodzenia zwierzęcego.

W myśl komentowanej ustawy producenci rolni, którzy spełnią wymagania określone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>177</sup>, będą mogli skorzystać ze specjalnych preferencji podatkowych. Te wymagania to: sprzedaż do konsumentów końcowych, produkcja prowadzona przez samego rolnika (ustawa wyklucza produkcję dokonywaną przez pracowników rolnika na podstawie umowy o pracę lub umów cywilnoprawnych), dokonywanie sprzedaży w miejscu produkcji lub na przeznaczonym ku temu targowisku, prowadzenie przez rolnika specjalnej ewidencji sprzedaży oraz brak uzyskiwania przez podatnika innych przychodów z tytułu pozarolniczej działalności rolnej. Podatnik będący producentem rolnym, spełniający wymienione warunki może korzystać z preferencyjnej stawki podatku ryczałtowego w wysokości 2% przychodów do kwoty nieprzekraczającej równowartości 150 000 euro. Kwota wydaje się być nieadekwatnie wysoka, biorąc pod uwagę chęć wsparcia małych producentów rolnych. Do górnej

---

<sup>176</sup> Druk Sejmowy nr 1640 z dnia 21 czerwca 2013 r.

<sup>177</sup> Wymagania określone zostały w art. 20 ust. 1c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

granicy tego limitu zbliżyć się mogą jedynie duże gospodarstwa rolne, w których trudno mówić o produkcji naturalnej i ekologicznej, jakiej głównie miała dotyczyć sprzedaż bezpośrednia.

Podmiot prowadzący działalność w zakresie produkcji i sprzedaży bezpośredniej produktów nieprzetworzonych pochodzenia zwierzęcego ma obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży, tj. prowadzenia i przechowywania dokumentacji, zawierającej informacje o ilości sprzedanych w danym miesiącu produktów. Dokumentację należy przechowywać przez rok, liczony od początku roku następującego po roku, w którym dokonywano sprzedaży. Poza organami podatkowymi, prawo kontroli ewidencji posiada właściwy powiatowy lekarz weterynarii. Rzetelnie prowadzona dokumentacja ma na celu umożliwienie weryfikacji wielkości produkcji produktów przeznaczonych do sprzedaży bezpośredniej pod kątem zachowania wspomnianych wcześniej limitów.

Z racji ogólnego charakteru nowelizacji z dnia z 9 kwietnia 2015 r., dla dogłębnego poznania tej materii niezbędna jest szczegółowa analiza rozporządzenia MRiRW w sprawie wymagań weterynaryjnych przy produkcji produktów pochodzenia zwierzęcego przeznaczonych do sprzedaży bezpośredniej. Przedmiotowy akt prawny wprowadził szereg ograniczeń w stosowaniu preferencji podatkowych. Przede wszystkim zastosowano zamknięty katalog produktów, które mogą być sprzedawane według zasad sprzedaży bezpośredniej<sup>178</sup>. Uбой w gospodarstwie w przypadku drobiu i zajęczaków należy przeprowadzić zgodnie z przepisami ustawy o ochronie zwierząt, o systemie identyfikacji i rejestracji zwierząt oraz ustawy o ochronie zdrowia zwierząt oraz zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt. Niektóre z wymienionych produktów objęte są ograniczeniami ilościowymi<sup>179</sup>, jednak powiatowy lekarz weterynarii, na wniosek producenta, może wyrazić zgodę na przekroczenie w danym tygodniu wielkości produkcji określonych produktów.

---

<sup>178</sup> Zgodnie z §3 rozporządzenia w sprawie wymagań weterynaryjnych przy produkcji produktów pochodzenia zwierzęcego przeznaczonych do sprzedaży bezpośredniej produktami sprzedawanymi w formie sprzedaży bezpośredniej mogą być wyłącznie: tusze lub podroby drobiowe lub zajęczaków, które zostały poddane ubojowi w gospodarstwie rolnym podatnika; tusze i podroby z grubej i drobnej zwierzyny łownej, przygotowanej i odstrzelonej w odpowiedni sposób przez koło łowieckie należące do Polskiego Związku Łowieckiego; żywe lub uśmiercone produkty rybołówstwa (zarówno morskiego, jak i śródlądowego); żywe ślimaki lądowe określonych gatunków (*Helix pomatia*, *Cornu aspersum aspersum*, *Cornu aspersum maxima*, *Helix lucorum*; gatunki z rodziny *Achatinidae*); mleko surowe, siarę, surową śmietanę, pozyskane w gospodarstwie produkcji mleka; jaja pozyskane w gospodarstwie od drobiu lub ptaków; produkty pszczele nieprzetworzone (miód, pyłek pszczeli, pierzgę, mleczko pszczele).

<sup>179</sup> Wyróżnia się dwie kategorie ograniczeń produkcji: roczną oraz tygodniową. Pierwsza dotyczy tusz i podrobów drobiowych (2500 sztuk indyków, 10 000 sztuk innych gatunków drobiu), tusz i podrobów zajęczaków (5000 sztuk), ślimaków (1000 kg) oraz tusz grubych i drobnych zwierzyny łownej, wraz z podrobami z tej zwierzyny (10 000 kg). Druga kategoria jest pojemniejsza. I tak, dla przykładu limity tygodniowe dotyczą produkcji mleka (1000 l), surowej śmietany (200 l), jaj (2450 sztuk), tusz indyków (50 sztuk), gęsi (500 sztuk), zajęczaków (100 sztuk).

Dodatkowo rozporządzenie ustanawia barierę terytorialną w prowadzeniu sprzedaży bezpośredniej<sup>180</sup>. Co do zasady sprzedaż można prowadzić wyłącznie w miejscu produkcji, na targowiskach, a także z obiektów lub urządzeń ruchomych, takich jak specjalistyczne środki transportu (jednak one również, co do zasady, muszą znajdować się na terenie miejsc, w których odbywa się produkcja lub na terenie targowisk)<sup>181</sup>. Wymienione produkty można sprzedawać także sprzedawcom detalicznym, którzy następnie odsprzedają je klientowi końcowemu. Co więcej, sprzedaż produktów pochodzenia zwierzęcego może być prowadzona w województwie, gdzie odbywa się produkcja, a także w województwach sąsiednich. Sprzedaż na obszarze innych województw jest możliwa jedynie podczas imprez okolicznościowych (np. wystaw, festynów, targów lub kiermaszów), organizowanych w celu promocji produktów. Istnieje jednak warunek przekazania powiatowemu lekarzowi weterynarii (właściwemu ze względu na miejsce sprzedaży), co najmniej na siedem dni przed dniem rozpoczęcia, pisemnej informacji zawierającej dane producenta.

Wymagania weterynaryjne, jakie powinny być spełnione przy produkcji produktów pochodzenia zwierzęcego, oraz wymagania weterynaryjne dla miejsc prowadzenia sprzedaży bezpośredniej tych produktów określono w rozporządzeniu odrębnie dla poszczególnych grup produktów. Dodatkowo, wskazano minimalne wymagania higieniczne, jakie musi spełnić podmiot, który prowadzi sprzedaż żywności pochodzenia zwierzęcego z obiektów lub urządzeń ruchomych lub tymczasowych, w tym urządzeń dystrybucyjnych do sprzedaży żywności (np. mlekomatów).

Omówiona powyżej nowelizacja przepisów prawa regulujących sprzedaż bezpośrednią obowiązuje zbyt krótko, aby możliwe było dokonanie pełnej analizy skutków jej przyjęcia. Wydaje się jednak, że szereg daleko idących ograniczeń, a w szczególności co do miejsca sprzedaży, limitów produkcji czy wymogów weterynaryjnych, nie pozwala na rozwinięcie się tej gałęzi branży rolniczej, a przez to nie spełnia ani zamierzeń ustawodawcy, ani oczekiwań producentów rolnych.

Inną formą wprowadzania przez producentów rolnych produktów rolnych do obrotu gospodarczego jest rolniczy handel detaliczny. W ramach takiego handlu możliwe jest m.in.

---

<sup>180</sup> §4 i §5 rozporządzenia w sprawie wymagań weterynaryjnych przy produkcji produktów pochodzenia zwierzęcego przeznaczonych do sprzedaży bezpośredniej.

<sup>181</sup> Od omawianej zasady istnieje szereg wyjątków, np. w przypadku produktów rybołówstwa możliwa jest ich sprzedaż ze statków (z wyłączeniem statków zamrażalni i statków przetwórci), zwierzynę łowną można dystrybuować na terenie obwodu łowieckiego dzierżawionego przez koło łowieckie Polskiego Związku Łowieckiego albo zarządzanego przez ośrodek hodowli zwierzyny, natomiast w przypadku mleka, jaj i produktów pszczelarskich dopuszcza się ich sprzedaż w urządzeniach dystrybucyjnych (np. tzw. mlekomatach).

przetwórstwo i zbywanie wytworzonej żywności konsumentom końcowym, a także, od dnia 1 stycznia 2019 r., na rzecz zakładów prowadzących handel detaliczny z przeznaczeniem dla konsumenta finalnego, zlokalizowanych na określonym obszarze.

Jeżeli produkty zawierają elementy pochodzenia zwierzęcego, aby rozpocząć taką działalność, należy dokonać rejestracji (bez obowiązkowego zatwierdzenia) u powiatowego lekarza weterynarii. Innymi warunkami są prowadzenie produkcji w całości lub części z własnej uprawy, hodowli lub chowu, nieprzekraczanie dopuszczanych limitów (określonych w rozporządzeniu MRiRW)<sup>182</sup>, oraz kanał sprzedaży, w którym nie występują żadni pośrednicy<sup>183</sup>.

Kolejnym ułatwieniem dla producentów żywności ma być przygotowywana ustawa dotycząca ułatwień dla małych producentów żywności, nad którą prowadzone są prace w MRiRW od końca 2018 r. Zgodnie z jej założeniami rolnicy będą mogli sprzedawać swoje produkty nie tylko klientom detalicznym, lecz również lokalnym restauracjom czy stołówkom. Zostaną też zwolnieni z obowiązków administracyjnych na starcie takiej działalności i będą mogli skorzystać z zachęt podatkowych.

#### **2.4.2. Działalność agroturystyczna**

Dochody, których źródłem jest wynajem pokoi przez rolników, nie są źródłem z działalności rolniczej *sensu stricto*, jednak w ocenie autora zasługują na opisanie ze względu na skalę tego zjawiska, a także fakt, iż usługi takie objęte są w obecnie obowiązującym stanie prawnym podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Jak dotąd, nie sformułowano definicji legalnej *agroturystyki*<sup>184</sup>. Posiłkując się Słownikiem Języka Polskiego PWN<sup>185</sup>, można wywieść, że pod wskazanym terminem należy rozumieć usługi świadczone w ramach gospodarstwa rolnego, niekoniecznie przez rolnika, skierowane do turystów lub wczasowiczów z miast, polegające na zapewnieniu zakwaterowania, wyżywienia, wynajmie sprzętu turystycznego i sportowego (np. rowery, quady, kajaki, wędki), przejażdżkach powozem

---

<sup>182</sup> Jeżeli producent rolny chce skorzystać z preferencji podatkowych, nie może również przekroczyć limitu wartości sprzedaży określonego na 40 000,00 PLN.

<sup>183</sup> Z wymogu sprzedaży bezpośredniej zwolniona jest sprzedaż dokonywana na wystawach, festynach, targach lub kiermaszach, organizowanych w celu promocji żywności.

<sup>184</sup> A. Kapała, *Prawne pojęcia agroturystyki*, „Przegląd Prawa Rolnego”, nr 1 (3), Warszawa 2008 r. s. 100.

<sup>185</sup> Oficjalna strona internetowa PWN <http://sjp.pwn.pl/sjp/agroturystyka;2549107> (online 23.10.2016).

czy saniami, organizacji kuligów i ognisk, nauce jazdy konnej, umożliwieniu łowienia ryb czy udostępnianiu pola namiotowego. Oczywiście powyższy katalog nie ma charakteru zamkniętego.

Omawiając prawne aspekty działalności agroturystycznej, należy podkreślić, iż zgodnie z treścią ustawy o swobodzie działalności gospodarczej<sup>186</sup> przepisów tej ustawy nie stosuje się do działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie upraw rolnych oraz chowu i hodowli zwierząt, ogrodnictwa, warzywnictwa, leśnictwa i rybactwa śródlądowego, a także, co istotne z punktu widzenia tematu rozdziału, wynajmowania przez rolników pokoi, sprzedaży posiłków domowych i świadczenia w gospodarstwach rolnych innych usług związanych z pobytem turystów. Stąd działalność agroturystyczna nie podlega wpisowi do ewidencji działalności gospodarczej, a rolnik ją wykonujący nie posiada statusu przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Dochód z działalności agroturystycznej podejmowanej przez rolników nie jest kwalifikowany jako dochód z działalności rolniczej, przez co nie jest spełniona przesłanka wyłączenia stosowania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>187</sup>. Powyższe skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych. Dochody te mogą być opodatkowane na zasadach ogólnych; poprzez 19-procentową liniową stawkę podatku; w formie zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych lub w formie karty podatkowej.

Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>188</sup> opodatkowanie podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych<sup>189</sup> dotyczy dochodów osób fizycznych z tytułu działalności gospodarczej. Odstępstwo od wspomnianej reguły może mieć miejsce wówczas, gdy podatnik złoży właściwemu naczelnikowi US pisemny wniosek lub oświadczenie o zastosowaniu którejś z pozostałych form opodatkowania. Przywołany przepis oznacza, że również rolnicy świadczący usługi agroturystyczne – o ile nie wybiorą zryczałtowanych form opodatkowania bądź podatku liniowego<sup>190</sup> – będą podlegać opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Podatnik ponoszący podatek na zasadach ogólnych prowadzi szczególny rodzaj ewidencji – książkę przychodów i rozchodów. Kluczowe znaczenie ma w tym systemie możliwość odliczania

---

<sup>186</sup> Art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

<sup>187</sup> Przesłanka ta określona jest w art. 2 ust. 1 pkt. 1 ustawy o podatkach dochodowych od osób fizycznych.

<sup>188</sup> Mowa o art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>189</sup> Zasady ogólne opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych określone zostały w art. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>190</sup> Do czego uprawnieni są na mocy art. 30c ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

kosztów od podstawy opodatkowania. Kosztem uzyskania przychodu jest każdy wydatek niezbędny dla uzyskania tego przychodu. Są to np. koszty materiałów, surowców, usług, energii, płace, modernizacje i remonty.

Jak już zostało wspomniane wcześniej, zgodnie z ustawą o zryczałtowanym podatku dochodowym wniosek o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej i ryczału od przychodów ewidencjonowanych (według ustalonego wzoru na dany rok podatkowy) podatnik składa właściwemu naczelnikowi US nie później, niż do dnia 20 stycznia roku podatkowego. Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych wynosi 17% przychodów z usług świadczonych przez obiekty noclegowe turystyki oraz inne miejsca krótkotrwałego zakwaterowania<sup>191</sup>. Natomiast stawki karty podatkowej są corocznie waloryzowane. Dla przykładu, w „Monitorze Polskim” wydano w dniu 23 listopada 2018 r. obwieszczenie Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie stawek karty podatkowej<sup>192</sup>, zgodnie z którym w 2019 r. stawki dla usług hotelarskich polegających na wynajmie pokoi gościnnych i domków turystycznych (w tym wydawanie posiłków), w gospodarstwach, w których łączna liczba pokoi (także w domkach turystycznych) nie przekracza 12, ustalono na poziomie od 63 do 461 zł<sup>193</sup>.

Niektóre gospodarstwa agroturystyczne wybierają ryczałt ewidencjonowany w wysokości 8,5%, który można zastosować<sup>194</sup> w przypadku przychodów m.in. z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze<sup>195</sup>. W takim przypadku należy skutecznie udowodnić, że przychód nie powstał w wyniku świadczenia usługi hotelarskiej, a wyłącznie z najmu<sup>196</sup>.

Ewidencja podatkowa może być prowadzona w zwykłym zeszycie. Powinna mieć ponumerowane i ostemplowane lub podpisane strony, żeby wykluczyć zarzut nierzetelności.

Nie zawsze fakt odpłatnego przyjmowania turystów powodować będzie u rolnika konieczność ponoszenia podatku dochodowego. Ustawodawca przewidział bowiem granicę skali

---

<sup>191</sup> Art. 12 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym.

<sup>192</sup> Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 23 listopada 2018 r. w sprawie stawek karty podatkowej i kwoty, do której można wykonywać świadczenia przy prowadzeniu niektórych usług, z wyjątkiem świadczeń dla ludności, oraz kwartalnych stawek ryczału od przychodów proboszczów i wikariuszy, obowiązujących w 2019 r. (M.P. 2018 poz. 1172).

<sup>193</sup> A dokładniej 61,00-141,00 PLN w miejscowościach do 5000 mieszkańców, 113,00-247,00 PLN w miejscowościach od 5000 do 20 000 mieszkańców oraz 220,00-446,00 PLN w miejscowościach ponad 20 000 mieszkańców.

<sup>194</sup> Dopuszcza to art. 2 ust. 1a ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym.

<sup>195</sup> Interpretacja indywidualna wydana przez DIS w Warszawie, sygn.: IPPB1/415-176/07-2/AJ, dostęp: <http://sip.mf.gov.pl/>.

<sup>196</sup> Interpretacja indywidualna wydana przez DIS w Bydgoszczy, sygn.: ITPB1/415-517/14/WM, nr: ITPB1/415-517/14/WM, dostęp: <http://sip.mf.gov.pl/>.

tego typu usług, poniżej której stosuje się zwolnienie przedmiotowe. Jest ono stosowane, jeżeli rolnik prowadzący gospodarstwo agroturystyczne wynajmuje maksymalnie do 5 pokoi gościnnych. Wynika to ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w myśl której wolne od podatku dochodowego są dochody uzyskane z tytułu wynajmu pokoi gościnnych, w budynkach mieszkalnych położonych na terenach wiejskich w gospodarstwie rolnym, osobom przebywającym na wypoczynku oraz dochody uzyskane z tytułu wyżywienia tych osób, jeżeli liczba wynajmowanych pokoi nie przekracza 5<sup>197</sup>.

Zgodnie z zasadą *exceptiones non sunt extendendae* również przepisów prawa dotyczących zwolnień i ulg podatkowych nie należy interpretować i stosować rozszerzająco. Tak więc możliwość zastosowania omawianego zwolnienia wymaga od podatnika kumulatywnego spełnienia warunków określonych w wyżej wymienionym przepisie.

Pierwszym z nich jest wymóg, aby uzyskane dochody pochodziły od osób przebywających na wypoczynku. Zwolnienie nie dotyczy więc pobytu stałego i innego celu pobytu, np. w ramach obowiązków służbowych. Gdyby część zakwaterowanych w 5 pokojach osób nie przebywała na wypoczynku, wówczas zwolnienie z podatku zawęziłoby się do dochodów związanych z pobytem turystów. Z interpretacji DIS w Łodzi z dnia 4 maja 2012 r.<sup>198</sup> wynika, że przychody z czasowego zakwaterowania pracowników firmy w gospodarstwie agroturystycznym mogą być opodatkowane w ramach źródła „najem”, jeżeli nie są osiągane w ramach działalności gospodarczej.

Drugi warunek to odpowiedni przedmiot usług – wyłącznie najem pokoi gościnnych oraz wyżywienie osób. Należy podkreślić, że omawiane zwolnienie dotyczy jedynie świadczenia dwóch wymienionych rodzajów usług. Nie przysługuje ono zatem w odniesieniu do dochodów uzyskiwanych ze świadczenia usług o innym, aczkolwiek pobocznym wobec usług agroturystyki charakterze, np. w zakresie organizowania imprez turystycznych, ognisk, kuligów, przejażdżek konnych, warsztatów jazdy konnej, wypożyczania rowerów, łodzi, kajaków, sprzętu wędkarskiego. Trzeba zarazem podkreślić, że zwolnienie może być zastosowane tylko wówczas, gdy posiłki wydawane są osobom korzystającym z pokoi gościnnych u podatnika. Jeśli usługi gastronomiczne świadczy się osobom, które nie są jednocześnie zakwaterowane w gospodarstwie, to nie można skorzystać z ulgi. Z kolei w sytuacji odwrotnej, przy korzystaniu tylko z wynajmu pokoju bez

---

<sup>197</sup> Art. 21 ust. 1 pkt 43 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>198</sup> Interpretacja indywidualna wydana przez DIS w Łodzi, sygn.: IPTPB1/415-105/12-2/MD, nr: 307850/I dostęp: <http://sip.mf.gov.pl/>.

wyżywienia, uprawnienie do zwolnienia nadal będzie przysługiwać właścicielom gospodarstw agroturystycznych.

Jak wynika z powyższych rozważań, z podatku dochodowego zwolnione są przychody tylko z niewielkiej części usług agroturystycznych, co skutkuje koniecznością wyodrębniania kwot przychodów ze względu na ich rodzaj.

Celem skorzystania ze zwolnienia osoba świadcząca usługi nie musi posiadać statusu rolnika. Niezbędne jest jednak, by pokoje znajdowały się w budynku mieszkalnym (nie mogą to być np. domki letniskowe lub pokoje w budynku niemieszkalnym), usytuowanym na terenie wiejskim i wchodzącym w skład gospodarstwa rolnego. WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 26 sierpnia 2010 r.<sup>199</sup> orzekł, że gospodarstwo rolne nie musi być własnością osoby, która wynajmuje w nim pokoje. Z kolei WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 12 maja 2011 r.<sup>200</sup> podkreślił, że nie jest konieczne, aby wynajmujący pokoje musiał mieszkać czy być zameldowanym w danym budynku.

Trudności interpretacyjnych nastręcza przekroczenie dopuszczalnej liczby pokoi uprawniających do zwolnienia. W takim przypadku opodatkowaniu nie podlega dochód z nadwyżki wynajmowanych pomieszczeń (ponad 5), lecz dochód z wynajmu wszystkich pokoi. Do ich liczby nie wlicza się łazienek, toalet, kuchni, garderoby, spiżarni itp.

Bez znaczenia jest liczba osób, którym wynajmuje się pokoje, mogą być one wieloosobowe. Zwolnienie nie zależy również od liczby osób zatrudnionych przy działalności agroturystycznej.

## **2.5. Obowiązek prowadzenia księgi przychodów i rozchodów w gospodarstwach rolnych objętych dotacjami celowymi w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich**

Jak już zostało wspomniane w rozdziałach 1.2 oraz 2.4, brak jest historycznych przykładów funkcjonowania w Polsce powszechnego obowiązku prowadzenia ewidencji podatkowej przez gospodarstwa rolne. Niewątpliwie dla popularyzacji prowadzenia ksiąg podatkowych znaczenie będzie miało objęcie obowiązkiem ich prowadzenia gospodarstw rolnych korzystających z dotacji celowych w ramach PROW, a w szczególności programów, tj. poddziałania „Pomoc w rozpoczęciu działalności gospodarczej na rzecz młodych rolników” oraz „Modernizacji gospodarstw

---

<sup>199</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 26 sierpnia 2010 r., sygn. akt: I SA/OI 457/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>.

<sup>200</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 maja 2011 r., sygn. akt: I SA/Sz 175/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>.



rolnych”<sup>201</sup>. Regulacje dotyczące wskazanych programów znajdują się w trzech aktach normatywnych: ustawie o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich, rozporządzeniu MRiRW ws. premii dla młodych rolników oraz rozporządzeniu MRiRW ws. modernizacji gospodarstw rolnych.

W ramach tzw. premii dla młodego rolnika wnioskodawca może uzyskać do 100 000,00 PLN. Cała kwota premii musi zostać przeznaczona na inwestycje dotyczące działalności rolniczej lub przygotowania do sprzedaży produktów rolnych wytwarzanych we własnym gospodarstwie rolnym. Co najmniej 70% kwoty musi zostać przeznaczone na inwestycje w środki trwałe. O wsparcie może ubiegać się osoba fizyczna, która ma nie więcej niż 40 lat oraz posiada odpowiednie kwalifikacje zawodowe, tj. może udokumentować uprawnienia zawodowego rolnika. Dodatkowo, wnioskodawca musi rozpocząć prowadzenie gospodarstwa rolnego, tzn. stać się właścicielem lub objąć w posiadanie gospodarstwo rolne o powierzchni co najmniej 1 ha (jednak nie większej niż 300 ha), nie wcześniej niż w okresie 18 miesięcy przed dniem złożenia wniosku o przyznanie pomocy. Co więcej, taka osoba nie może wcześniej prowadzić własnego gospodarstwa rolnego<sup>202</sup>.

Wielkość SO (więcej o tym w rozdziale 4.2.3.2) gospodarstwa rolnego wnioskującego o premię nie może być mniejsza niż 13 000,00 euro i większa niż 150 000,00 euro.

Kolejny wymóg dotyczy powierzchni użytków rolnych w gospodarstwie rolnym, która musi być co najmniej równa średniej krajowej, a w województwach, w których średnia powierzchnia gospodarstw jest niższa niż krajowa, gospodarstwo musi mieć wielkość średniej wojewódzkiej. Natomiast maksymalna powierzchnia nie może być większa niż 300 ha<sup>203</sup>. Dodatkowo przynajmniej

---

<sup>201</sup> Jak wynika z dokumentu wydanego przez MRiRW - *Sprawozdanie z realizacji Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2007-2013* (online 24.02.2016: [https://www.google.pl/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwj-08fh1qnSAhXJ2SwKHfoODg0QFgghMAE&url=http%3A%2F%2Fwww.minrol.gov.pl%2Fcontent%2Fdownload%2F48318%2F265788%2Fversion%2F1%2Ffile%2Fsprawozdanie%2520za%25202013%2520rok.pdf&usg=AFQjCNG9Xup-UcTmBUslvAOuHj47PaN7Kg&sig2=UUru8K9w5c1pu9J3Rd\\_FWA](https://www.google.pl/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwj-08fh1qnSAhXJ2SwKHfoODg0QFgghMAE&url=http%3A%2F%2Fwww.minrol.gov.pl%2Fcontent%2Fdownload%2F48318%2F265788%2Fversion%2F1%2Ffile%2Fsprawozdanie%2520za%25202013%2520rok.pdf&usg=AFQjCNG9Xup-UcTmBUslvAOuHj47PaN7Kg&sig2=UUru8K9w5c1pu9J3Rd_FWA)) do końca 2013 r. w ramach działania „Modernizacja gospodarstw rolnych” zatwierdzono do realizacji 60 212 operacji na łączną kwotę 8 494 947 477,88 PLN, natomiast do zakończenia okresu sprawozdawczego łącznie w ramach działania „Ułatwianie startu młodym rolnikom” wydano 23 160 decyzji o przyznaniu pomocy na kwotę 1 595 125 000 PLN.

<sup>202</sup> Na potrzeby tzw. premii dla młodego rolnika za gospodarstwo rolne rozumie się hodowlę zwierząt podlegających rejestracji w ramach Identyfikacji i Rejestracji Zwierząt ARiMR (tj. bydła mięsnego i mlecznego, trzody, kóz i owiec), prowadzenie działalności podlegającej opodatkowaniu w ramach działów specjalnych produkcji rolnej. Wnioskodawca nie mógł również wcześniej występować o wsparcie w ramach płatności bezpośrednich bądź innych programów pomocowych. Te inne programy to programy obejmujące pomoc finansową przeznaczoną na operację typu „Premie dla młodych rolników” w ramach PROW 2014-2020, pomoc finansową w ramach PROW 2007-2013 na działania „Ułatwienie startu młodym rolnikom” i „Korzystanie z usług przez rolników i posiadaczy lasów” oraz pomoc finansową w ramach PROW 2004-2006 na działanie „Ułatwienie startu młodym rolnikom”, jak również nie wystąpiła o pomoc finansową w ramach Programu SAPARD.

<sup>203</sup> Wskazana wielkość jest uznawana za census, po przekroczeniu którego producenci rolni tracą uprawnienia do wielu programów wsparcia ze strony instytucji państwowych.

70% minimalnej wielkości musi stanowić przedmiot własności beneficjenta, użytkowania wieczystego lub dzierżawy z zasobu własności rolnej zarządzanej przez KOWR lub jednostki samorządu terytorialnego.

Pomoc nie może zostać przeznaczona na: chów drobiu (z wyjątkiem produkcji ekologicznej), prowadzenie plantacji roślin wieloletnich na cele energetyczne lub prowadzenie niektórych działów specjalnych produkcji rolnej. Beneficjent zobowiązany jest m.in. do prowadzenia uproszczonej rachunkowości w gospodarstwie, a w wyniku realizacji biznesplanu wartość ekonomiczna gospodarstwa musi wzrosnąć o co najmniej 10%.

O pomoc z programu „Modernizacja gospodarstw rolnych” w ramach poddziałania „Wsparcie inwestycji w gospodarstwach rolnych” mogą ubiegać się rolnicy posiadający gospodarstwa, których współczynnik SO mieści się w przedziale od 10 000,00 euro do 200 000,00 euro. Wyjątek od tej reguły stanowią rolnicy, którzy wspólnie składają wniosek o przyznanie dofinansowania na inwestycje w „Modernizację gospodarstw rolnych”. Wówczas łączna suma SO należących do nich gospodarstw rolnych musi wynieść co najmniej 15 000,00 euro, a w roku, w którym zostanie złożony przez nich wniosek o wypłatę ostatecznej płatności, gospodarstwo rolne każdego z nich osiągnie SO wielkości przynajmniej 10 000,00 euro.

Wsparcie można otrzymać na inwestycje związane z rozwojem produkcji roślin<sup>204</sup>, rozwojem produkcji mleka krowiego<sup>205</sup>, rozwojem produkcji bydła mięsnego<sup>206</sup> oraz racjonalizacją technologii produkcji, wprowadzeniem innowacji, zmianą profilu produkcji, zwiększeniem skali produkcji, poprawą jakości produkcji lub zwiększeniem wartości dodanej produktu. Maksymalna kwota wsparcia nie może przekroczyć 500 000,00 PLN, przy czym w przypadku inwestycji niezwiązanych bezpośrednio z budową, modernizacją budynków inwentarskich, w tym ich wyposażeniem lub budową, lub modernizacją magazynów paszowych w gospodarstwach, maksymalna wysokość pomocy wynosi 200 000,00 PLN.

Podobnie jak w przypadku tzw. premii dla młodego rolnika, modernizacja wynikająca z biznesplanu będącego załącznikiem do wniosku o wsparcie musi doprowadzić do wzrostu wartości ekonomicznej gospodarstwa rolnego, co najmniej o 10% w odniesieniu do roku bazowego w okresie 5 lat od dnia przyznania pomocy. W ramach działania „Modernizacja gospodarstw rolnych” rolnicy mogą wnioskować o dofinansowanie ich inwestycji poniesionych w gospodarstwie rolnym. Poziom

---

<sup>204</sup> Maksymalne dofinansowanie wynosi do 900 000,00 PLN.

<sup>205</sup> Wysokość wsparcia może wynieść do 500 000,00 PLN.

<sup>206</sup> Wysokość wsparcia może wynieść do 500 000,00 PLN.

dofinansowania wynosi standardowo 50% poniesionych kosztów kwalifikowanych. Może on być wyższy i wynieść 60%, ale tylko w przypadku, gdy o pomoc ubiega się młody rolnik (wnioskodawca do 40. roku życia) lub gdy wniosek o wsparcie składa wspólnie kilku rolników.

Złożone przez producentów rolnych wnioski podlegają ocenie punktowej, o której decyduje m.in. zwiększenie liczby zwierząt w gospodarstwie rolnym, których wsparcie dotyczy, to, czy właściciel gospodarstwa rolnego uczestniczy w unijnym systemie jakości, jego wiek oraz to, czy inwestycja, którą będzie realizował, służy ochronie środowiska naturalnego.

Jak wynika z powyższego wyводу, zarówno w przypadku tzw. premii dla młodego rolnika, jak i dofinansowania w ramach „Modernizacji gospodarstw rolnych” beneficjenci zobligowani są do udowodnienia wzrostu o co najmniej 10% wartości ekonomicznej gospodarstwa rolnego w wyniku realizacji biznesplanów. W toku prac nad PROW 2014-2020, a także negocjacji na szczeblu europejskim stwierdzono, że najlepszą metodą jest tu prowadzenie ewidencji podatkowej, co znalazło odzwierciedlenie w aktach wykonawczych<sup>207</sup>.

Zasady prowadzenia ewidencji na potrzeby PROW zostały określone w załączniku nr 3 do rozporządzenia MRiRW ws. premii dla młodego rolnika. Przepisy prawa nakazują, aby karty ewidencji przychodów i rozchodów były odpowiednio zszyte oraz ponumerowane, najprawdopodobniej po to, aby możliwe było określenie chronologii wpisów, a dokumentacja zdarzeń dokonywana w sposób staranny, czytelny i trwały, na podstawie prawidłowych i rzetelnych dowodów. Przedmiotem ewidencji mogą być wyłącznie przychody i koszty z działalności rolniczej, a wpisy w ewidencji muszą być dokonywane w języku polskim i w walucie polskiej. Rozporządzenie wprowadza również katalog dokumentów, które mogą być podstawą wpisów<sup>208</sup>,

---

<sup>207</sup> Beneficjenci tzw. premii dla młodego rolnika zgodnie z §22 pkt. 7 rozporządzenia MRiRW ws. premii dla młodego rolnika są zobowiązani: „prowadzić ewidencję przychodów i rozchodów w gospodarstwie lub księgę przychodów i rozchodów, lub księgę rachunkową, lub ewidencję przychodów i rozchodów na podstawie odrębnych przepisów, co najmniej do dnia upływu 5 lat od dnia wypłaty pierwszej raty pomocy”, natomiast rolnicy, którzy otrzymają wsparcie w ramach programu „Modernizacja gospodarstw rolnych” zgodnie z § 24. ust. 1 pkt. 7 rozporządzenia MRiRW ws. modernizacji gospodarstw rolnych zobowiązani do: „prowadzenia ewidencji przychodów i rozchodów w gospodarstwie, w sposób i zgodnie z wzorem określonym w załączniku nr 3 do rozporządzenia, o którym mowa w § 4 ust. 6 pkt 3, przez 5 lat od dnia przyznania pomocy, chyba że beneficjent jest obowiązany do prowadzenia księgi przychodów i rozchodów lub księgi rachunkowej, lub ewidencji przychodów i rozchodów prowadzonej na podstawie odrębnych przepisów”.

<sup>208</sup> Pozycje w ewidencji mogą obejmować faktury, faktury VAT RR, rachunki oraz dokumenty celne; inne dowody, nie będące dokumentami wymienionymi powyżej, ale spełniającymi wymogi rozporządzenia dające gwarancje należytego odzwierciedlenia operacji gospodarczej zgodnie z jej rzeczywistym przebiegiem; dzienne zestawienia dowodów (faktur dotyczących sprzedaży) sporządzone do zbiorczego wpisu; dowody opłat pocztowych i bankowych oraz inne dowody opłat i dokonanych płatności.

oraz wzór ewidencji, do której prowadzenia są zobowiązani beneficjenci programów „Modernizacja gospodarstw rolnych” oraz „Młody rolnik”.

## **2.6. Opodatkowanie produkcji rolnej w formie działów specjalnych produkcji rolnej**

Analizując opodatkowanie działalności rolniczej w Polsce nie sposób nie wspomnieć o tzw. działach specjalnych produkcji rolnej, które są uregulowane w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że działy specjalne stanowią formę przejściową między typową funkcją produkcyjną, realizowaną przede wszystkim w oparciu o aktywne wykorzystywanie gruntów rolnych, a nowoczesną funkcją gospodarczą, która może w szerszym zakresie wykorzystywać inne sposoby wytwarzania oraz prowadzić do specjalizacji produkcji<sup>209</sup>.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi o zwolnieniu przedmiotowym działalności rolniczej z podatku dochodowego od osób fizycznych, za wyjątkiem działów specjalnych produkcji rolniczej<sup>210</sup>. Oznacza to, że zgodnie z definicją gospodarstwa rolnego, określoną w ustawie o podatku rolnym<sup>211</sup>, z płatności zwolnione są jednostki wytwórcze o powierzchni poniżej 1 ha. Wyłącznie dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych została zdefiniowana działalność rolnicza, zgodnie z którą polega ona na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu<sup>212</sup>.

Do działów specjalnych produkcji rolnej zalicza się m.in. uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro”, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowlę dżdżownic, hodowlę entomofagów, hodowlę

---

<sup>209</sup> J. Bieluk, *Działy specjalne produkcji rolnej. Problemy prawne*, Białystok 2013, s. 125.

<sup>210</sup> Art. 2 ust. 1 pkt. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przepis ten obowiązuje nieprzerwanie od dnia 1 stycznia 1992 r., tj. wprowadzenia podatku dochodowego od osób fizycznych we współczesnym kształcie.

<sup>211</sup> Art. 2 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nakazuje stosować w tym przypadku definicję ujętą w ustawie o podatku rolnym.

<sup>212</sup> Art. 2 ust. 2 ustawy podatku dochodowego od osób fizycznych.

jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowlę i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym<sup>213</sup>.

Warunkiem opodatkowania na zasadach ogólnych osób fizycznych prowadzących działy specjalne produkcji rolnej jest określenie dochodu na podstawie norm szacunkowych albo prowadzonych ksiąg podatkowych wykazujących przychody z tegoż źródła. Takimi księgami są podatkowa księga przychodów i rozchodów lub księga rachunkowa. W większości przypadków sposób opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej zależy od woli podatnika, która przejawia się w prowadzeniu stosownych ksiąg bądź zaniechaniu tego obowiązku. Jednakże możliwość dokonania wyboru została ograniczona wielkością uzyskanego przychodu z tego źródła, wynikającą z ustawy o rachunkowości. Normy szacunkowe nie mogą być stosowane, jeżeli w roku poprzedzającym rok podatkowy przychody z działów specjalnych wyniosły co najmniej równowartość 1 200 000,00 euro<sup>214</sup>. Wówczas osoby fizyczne osiągające przychody są obowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych<sup>215</sup>. W takim przypadku to na podstawie ksiąg ustalana jest podstawa opodatkowania, bez możliwości zastosowania norm szacunkowych dochodu.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych określa szczegółową procedurę ustalania dochodu przy pomocy norm szacunkowych<sup>216</sup>. Dochodem ze źródła działów specjalnych produkcji rolnej jest różnica pomiędzy przychodem z tytułu prowadzenia tych działów a poniesionymi kosztami uzyskania, powiększona o wartość przyrostu stada zwierząt na koniec roku podatkowego, w porównaniu ze stanem na początek roku, i pomniejszona o wartość ubytków w tym stadzie w ciągu roku podatkowego<sup>217</sup>. Natomiast jeżeli koszty uzyskania przychodów przekroczą sumę przychodów, różnica jest stratą. W przypadku wystąpienia w roku podatkowym straty, podatnik może obniżyć dochód o kwotę straty w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach, z tym, że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty straty<sup>218</sup>. Podstawę opodatkowania, obliczoną przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu, stanowi dochód wynikający z iloczynu właściwej dla danego rodzaju produkcji działu specjalnego

---

<sup>213</sup> Dokładna lista działów specjalnych produkcji rolnej, określona została w załączniku do rozporządzenia MF ws. norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej i stanowi załącznik nr 1 do niniejszej pracy.

<sup>214</sup> Wskazany limit określa art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości.

<sup>215</sup> Prawo przysługujące podatnikowi do wyboru w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych było przedmiotem wątpliwości podatników oraz organów podatkowych, w związku z czym MF wydało instrukcje w tym zakresie w Biuletynie Skarbowym Ministerstwa Finansów nr 1(81)/2009. Instrukcja była zbieżna z tezami wyroku NSA z dnia 20 czerwca 2008 r., sygn. akt: II FSK 183/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>.

<sup>216</sup> Art. 24 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>217</sup> Art. 24 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>218</sup> Stosownie do art. 9 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

normy szacunkowej dochodu i ilości jednostek produkcji, których ta norma dotyczy. Podatek dochodowy od tak ustalonego dochodu oblicza się według progresywnej skali podatkowej. W sytuacji, gdy rozmiary działów specjalnych produkcji rolnej przekraczają wielkości określone w wyżej wymienionym załączniku, opodatkowaniu podlegają dochody uzyskane w roku podatkowym z całej powierzchni upraw lub wszystkich jednostek produkcji.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nakłada na MF (we współpracy z MRIRW) obowiązek ogłaszania w drodze rozporządzenia normy szacunkowe działów specjalnych produkcji rolnej, zmieniając je corocznie w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarowej produkcji rolniczej, ogłaszanemu przez Prezesa GUS w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”<sup>219</sup>. Pomimo że załącznik nr 2 do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wciąż swą materią pokrywa się z treścią wyżej wymienionego rozporządzenia, to wiążące są wartości określone w rozporządzeniu.

Podatnicy, którzy dochody z działów specjalnych produkcji rolnej ustalają przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu z określonej powierzchni upraw lub jednostki produkcji zwierzęcej, są obowiązani<sup>220</sup> do składania w terminie do dnia 20 stycznia roku podatkowego US deklaracji według ustalonego wzoru o rodzajach i rozmiarach zamierzonej produkcji w roku podatkowym na formularzu PIT-6<sup>221</sup>.

Dodatkowo na podatników podatku od działów specjalnych produkcji rolnej nałożono określone obowiązki informacyjne<sup>222</sup>. Są oni obowiązani zawiadomić naczelnika właściwego US w terminie siedmiu dni o zaistnieniu zmian w prowadzonej produkcji w stosunku do podanej w deklaracji; zaprzestaniu lub rozpoczęciu w ciągu roku eksploatacji obiektów umożliwiających całoroczny cykl produkcji oraz rozpoczęciu w ciągu roku podatkowego prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej.

Obowiązujące regulacje prawne dotyczące działów specjalnych produkcji rolnej nie wprowadzają wyjątków w zakresie terminów składania deklaracji podatkowych, dlatego zgodnie z *lex generalis*<sup>223</sup> podatnicy zobowiązani są składać US zeznanie, według ustalonego wzoru, o

---

<sup>219</sup> Dyspozycję taką nakłada art. 24 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>220</sup> Poprzez art. 43 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>221</sup> Wzór formularza stanowi załącznik nr 6 do rozporządzenia MF z dnia 23 listopada 2015 r. w sprawie określenia niektórych wzorów oświadczeń, deklaracji i informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. z 2015 r., poz. 1998).

<sup>222</sup> Art. 43 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>223</sup> Art. 45 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, w terminie do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym.

Dla prowadzących działy specjalne i określających dochód według norm szacunkowych MF określił wysokość tych norm na 2019 r. rozporządzeniem MF ws. norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej z dnia 11 grudnia 2018 r.

## **2.7. Dopłaty bezpośrednie a przychód gospodarstwa rolnego**

Płatności bezpośrednie zostały wprowadzone w 1992 r. w ramach reformy Mac Sharry'ego<sup>224</sup>, a w wyniku kolejnych reform WPR stały się one głównym instrumentem wsparcia rolnictwa. Ich celem pierwotnie było rekompensowanie rolnikom spadku ich dochodów spowodowanego znaczną obniżką cen gwarantowanych i stąd ich początkowa nazwa „płatności kompensacyjne”. Kolejne reformy prowadziły do dalszej redukcji cen gwarantowanych w zamian za zwiększenie płatności bezpośrednich. Płatności te w UE są niezależne od produkcji rolnej, ponieważ ich nadrzędnym celem jest wsparcie dochodów rolniczych, a nie stymulacja do zwiększania produkcji. Dzięki temu rolnicy dostosowują swoją produkcję do faktycznego zapotrzebowania rynku i swoich przewag konkurencyjnych, a nie kierują się wysokością płatności bezpośrednich. Co do zasady wypłata wsparcia nie jest bowiem powiązana z obowiązkiem prowadzenia określonej produkcji rolnej<sup>225</sup>.

Dopłaty bezpośrednie, których beneficjentem są polskie gospodarstwa rolne, stanowią prawdopodobnie najbardziej odczuwalny dla producentów rolnych efekt wejścia Polski do UE. W okresie od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 31 grudnia 2013 r. w ramach WPR Polska otrzymała ponad 34 mld euro. Blisko 54% kwoty stanowiły środki na płatności bezpośrednie<sup>226</sup>.

Wszystkie instrumenty WPR mają na celu przyspieszenie modernizacji gospodarstw rolnych, przemian agrarnych i struktury zawodowej mieszkańców wsi. Z tej przyczyny należało spodziewać się stopniowej poprawy sytuacji dochodowej rolników. Jednocześnie, zwiększenie

---

<sup>224</sup> Był to plan opracowany w 1991 r. mający na celu modyfikację Wspólnej Polityki Rolnej UE poprzez urynkwienie sektora rolnego i poprawę struktury gospodarstw przy jednoczesnym zachowaniu uprzywilejowanej pozycji rolników.

<sup>225</sup> K. Górka, *Wydatki z budżetu Unii Europejskiej na płatności bezpośrednie do gruntów rolnych na przykładzie województwa warmińsko-mazurskiego w latach 2004-2013*, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski, Olsztyn 2015, s. 13.

<sup>226</sup> Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi, *Polski sektor rolno-żywnościowy i obszary wiejskie po 10 latach członkostwa w UE - przegląd najważniejszych zmian*, Warszawa, 2014, s. 15, dostęp: [http://www.minrol.gov.pl/pol/content/download/47180/259708/file/Rolnictwo%20i%20obszary%20wiejskie\\_10%20lat%20w%20UEv2.pdf](http://www.minrol.gov.pl/pol/content/download/47180/259708/file/Rolnictwo%20i%20obszary%20wiejskie_10%20lat%20w%20UEv2.pdf).

ilości wolnych środków, jakimi dysponują producenci rolni, nie musi oznaczać zwiększenia inwestycji. Jak wynika z badań, transfery budżetowe zwiększają skłonność gospodarstw domowych do konsumpcji finansowanej, a zmniejszają skłonność do oszczędzania w celu finansowania przyszłej konsumpcji lub inwestycji<sup>227</sup>.

Do podobnych wniosków dochodzi R. Kisiel<sup>228</sup>. Ustalił on, że relatywnie niewielki odsetek badanych rolników przeznaczał otrzymane pieniądze na inwestycje. W pierwszych latach od wejścia Polski do UE środki otrzymywane w formie dopłat wydatkowano przede wszystkim na zakup środków produkcji oraz na pokrycie bieżących wydatków i zakup dóbr materialnych i konsumpcyjnych niezwiązanych z gospodarstwem rolnym ani rolnictwem.

Środki wypłacane producentom rolnym stanowią przychody z działalności rolniczej gospodarstw rolnych i jako takie, o czym była mowa w rozdziale 1.1 niniejszej pracy, podlegają zwolnieniu przedmiotowemu zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych. Ten dominujący pogląd znajduje swoje potwierdzenie w stanowisku Ministerstwa Finansów<sup>229</sup>, Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi<sup>230</sup>, a także interpretacjach indywidualnych<sup>231</sup>.

W ocenie autora nowy podatek dochodowy od działalności rolniczej powinien odnosić się do zagadnienia zaliczania dopłat bezpośrednich. Wydaje się, że obecna interpretacja, zgodnie z którą są to przychody zwolnione przedmiotowo, powinna zostać utrzymana. Wynika to wprost z genezy instrumentu wsparcia, który ze swej natury ma na celu w szczególności zapewnienie odpowiedniego standardu życia społeczności rolniczej oraz kompensowanie niższych dochodów. Taka intencja wynika m.in. z pkt. 23 preambuły do rozporządzenia Rady (WE), ustanawiającego wspólne zasady dla systemów wsparcia bezpośredniego dla rolników w ramach wspólnej polityki rolnej i określone systemy wsparcia dla rolników. Należy jednak podkreślić, że niektóre kraje członkowskie, np. Hiszpania, opodatkowują te przychody.

---

<sup>227</sup> A. Zawojcka, *Spoleczno-ekonomiczne aspekty dopłat bezpośrednich w UE*. Roczniki naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu, Warszawa 2006, s. 401.

<sup>228</sup> R. Kisiel, K. Babuchowska, R. Marks-Bielska, *Wykorzystanie dopłat bezpośrednich przez rolników z województwa warmińsko-mazurskiego*, Olsztyn 2008, s. 122-128.

<sup>229</sup> Pismo MF z dnia 1 sierpnia 2005 r., znak: PB3-1114-8213-193/DZ/05, Biuletyn Skarbowy 2005, Nr 6, s. 19.

<sup>230</sup> Pisma MRiRW z dnia 29 grudnia 2004 r.

<sup>231</sup> Interpretacja indywidualna DIS w Poznaniu, sygn.: BD-P/423-164/05/P, dostęp: <http://sip.mf.gov.pl/>.



## 2.8. Obowiązki ewidencyjne w gospodarstwach rolnych

Nieodłącznym elementem objęcia określonej działalności podatkiem dochodowym jest zwykle obowiązek prowadzenia ewidencji podatkowej. Zapewne to jeden z powodów, dla których plan wprowadzenia podatku dochodowego od działalności rolniczej budzi tak duży opór ze strony producentów rolnych. Wynika to z faktu, że wielu rolników, a w szczególności właścicieli mniejszych gospodarstw rolnych, nie jest przygotowanych merytorycznie do prowadzenia ewidencji lub nie chce ponosić dodatkowych kosztów związanych ze zlecaniem tego obowiązku biurom rachunkowym. Już teraz działalność rolnicza wiąże się z wieloma obowiązkami formalnymi<sup>232</sup>, co jest zrozumiałe, biorąc pod uwagę konieczność realizacji przez państwo strategii bezpieczeństwa żywności<sup>233</sup>.

Wśród obowiązków ewidencyjnych można wymienić obowiązek prowadzenia rejestru stosowania środków ochrony roślin. Obowiązek ten ciąży na każdym profesjonalnym użytkowniku środków ochrony roślin, a więc w praktyce niemal wszystkich producentach rolnych (poza gospodarstwami ekologicznymi). Ustawa o środkach ochrony roślin nakłada obowiązek prowadzenia i przechowywania ewidencji zabiegów środkami ochrony roślin co najmniej przez okres 2 lat od dnia wykonania ostatniego zabiegu z ich zastosowaniem ujętego w tej ewidencji<sup>234</sup>. Za brak przechowywania ww. ewidencji przewidziana jest kara grzywny<sup>235</sup>. Dodatkowo osoba wykonująca oprysk musi być do tego uprawniona poprzez przejście określonego szkolenia, a opryskiwacze muszą przechodzić cykliczne przeglądy co 3 lata<sup>236</sup>. Dodatkowo opakowania po środkach ochrony roślin muszą być zwracane sprzedawcy<sup>237</sup>.

Kolejnym uciążliwym obowiązkiem ewidencyjnym okazuje się konieczność prowadzenia dokładnej rejestracji zwierząt hodowanych w gospodarstwie rolnym. Głównym celem systemu identyfikacji i rejestracji zwierząt jest wsparcie w zapewnieniu bezpieczeństwa żywności. System ten działa w całej UE, a u jego podstawy prawnej leży rozporządzenie Komisji (WE) nr 911/2004, zaimplementowane w Polsce przez ustawę o systemie identyfikacji i rejestracji zwierząt. W dniu

---

<sup>232</sup> W ocenie autora wielu rolników nie ma świadomości ciążących na nich obowiązków.

<sup>233</sup> Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi, *Sektorowa strategia bezpieczeństwa w działach administracji rządowej rolnictwo, rozwój wsi, rynki rolne, rybołówstwo*, Warszawa, 2008, s. 18.

<sup>234</sup> Art. 92 ustawy o środkach ochrony roślin.

<sup>235</sup> Art. 76 ust. 1 pkt. 39 ustawy o środkach ochrony roślin.

<sup>236</sup> art. 76 ustawy o ochronie roślin.

<sup>237</sup> Art. 17 ustawy o opakowaniach i odpadach opakowaniowych.

1 września 2016 r. w systemie ARiMR zarejestrowanych było 6 694 228 sztuk bydła, 274 950 sztuk owiec i 41 985 sztuk kóz<sup>238</sup>.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami gospodarstwo rolne, które hoduje bydło, świnie, kozy lub owce, ma obowiązek rejestracji i otrzymania numeru identyfikacyjnego producenta rolnego oraz numeru siedziby stada. Następnie każda ze sztuk zwierząt musi być oznakowana kolczykiem, a hodowca zobowiązany do prowadzenia księgi rejestracji dla poszczególnych gatunków zwierząt w formie papierowej lub elektronicznej, odrębnie dla każdej siedziby stada, a także regularnego aktualizowania rejestru. Dane wpisane w księdze rejestracji stada dotyczą m.in.: daty urodzenia, padnięcia, przybycia, ubycia ze stada, numeru identyfikacyjnego matki i ojca zwierzęcia, danych poprzedniego posiadacza zwierzęcia, numeru siedziby stada, z której zwierzę przybyło. Każda zmiana musi być ujęta w rejestrze oraz zgłoszona w biurze powiatowym ARiMR w ciągu 7 dni. Każda sztuka bydła musi posiadać również swój paszport oraz księgę leczenia.

Pozostałymi obowiązkami formalnymi ciążącymi na producentach rolnych są m.in. ewidencja paszy wyprodukowanej w gospodarstwie rolnym, ewidencja dotycząca zakupu i sprzedaży pasz w gospodarstwie (wymagana ustawą o paszach), a także przekazywanie informacji o wykorzystaniu materiału ze zbioru odmian chronionych do Agencji Nasiennej, który to wymóg nakłada ustawa o ochronie prawnej odmian roślin.

Jak widać, na producentach rolnych obecnie ciąży wiele obowiązków ewidencyjnych oraz formalnych. Można stwierdzić, że jest ich więcej, niż w przypadku wielu innych branż. Wydaje się to zrozumiałe, zważywszy na konieczność zagwarantowania bezpieczeństwa żywności. To z kolei przeczy tezie, że producenci rolni nie są w stanie merytorycznie sprostać obowiązkowi ewidencji podatkowej. Z drugiej jednak strony, pojawienie się kolejnego obowiązku byłoby dodatkowym utrudnieniem. Aby mu sprostać, właściciele gospodarstw rolnych musieliby jeszcze bardziej poświęcić swoje zasoby. Należy się zastanowić, czy w obliczu ciągle zwiększającej się konkurencyjności na rynku nie byłoby bardziej korzystne dla gospodarki, gdyby zasoby te zostały spożytkowane na zwiększanie produkcji.

---

<sup>238</sup> Oficjalna strona internetowa ARiMR: <http://www.arimr.gov.pl/identyfikacja-i-rejestracja-zwierzat/system-identyfikacji-i-rejestracji-zwierzat.html> (online 30.10.2016 r.).

## 2.9. Podsumowanie

Podatek rolny jest sektorowym podatkiem lokalnym o charakterze majątkowym lub przychodowo-majątkowym, którego podatnikiem są właściciele gruntów rolnych wpisanych do ewidencji gruntów i budynków. Analiza przedstawiona w niniejszym rozdziale prowadzi do wniosku, że podatek rolny jest podatkiem o przestarzałej konstrukcji, nieprzystającej do realiów wolnorynkowej gospodarki, co stanowi potwierdzenie hipotezy postawionej we wstępie pracy. Brak ujęcia gospodarstw hodowlanych w podstawie opodatkowania podatku rolnego jest dalece niewłaściwy, zważywszy na coraz większy ich udział w produkcji rolniczej.

Co więcej, zdaniem autora podatek rolny nie spełnia w zasadzie w sposób dostateczny żadnej ze swoich funkcji. Jego udział w dochodach budżetowych gmin jest bardzo niski, a jednocześnie pobór wielokrotnie kosztowniejszy od innych podatków. Cel gospodarczy można uznać za realizowany tylko w przypadku gospodarstw towarowych, natomiast niezgodność z zasadą sprawiedliwości wewnętrznej i zewnętrznej powoduje nierealizowanie celu społecznego. Powyższe pokazuje, że sposób opodatkowania działalności rolniczej wymaga gruntownej reformy. Przegląd obowiązków formalnych spoczywających na producentach rolnych dowodzi z kolei, że są one już teraz rozbudowane. Prowadzi to do konkluzji, że w trakcie projektowania nowego podatku ustawodawca powinien mieć na względzie możliwie daleko idące ułatwienia w prowadzeniu ewidencji podatkowej.

## ROZDZIAŁ III. DOCHÓD Z DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ

W rozdziale III autor prezentuje swoje rozważania na temat definicji dochodu pochodzącego z działalności rolniczej oraz sposobu jego uchwycenia, a także, w ślad za literaturą przedmiotu, stosuje podział na dochód ze źródeł rolniczych (dochód gospodarstwa *sensu stricte*), jak i nierolniczych (dochód gospodarstwa *sensu largo*). Jako że postawionym w pracy celem badawczym jest próba opracowania najlepszej metody ustalania wysokości sprawiedliwego podatku od działalności rolniczej, w rozdziale tym dokonano przeglądu literatury w celu opisanie cech idealnego podatku od działalności rolniczej, co posłuży za wskazówki przy sformułowaniu propozycji *de lege ferenda* w dalszej części pracy.

Rozdział ten zawiera również analizę wyroku TK z dnia 26 października 2010 r.<sup>239</sup>, w którym zwrócono uwagę na to, że podatek rolny w swojej obecnej postaci stanowi wyrwę w konstytucyjnej zasadzie równości wobec prawa oraz sprawiedliwości społecznej. Wyrok ten stał się przyczynkiem do napisania niniejszej pracy, gdyż doprowadzenie do stanu zgodnego z Konstytucją RP wymaga od ustawodawcy podjęcia prac legislacyjnych. Następnie autor zaproponował podział metod ustalania podstawy opodatkowania w podatkach od działalności rolniczej na metodę szczegółową i metodę szacunkową (w tym metodę katastralną).

### 3.1. Rodzaje dochodów z działalności rolniczej

Próba ustalenia wysokości dochodu producenta rolnego w sposób oczywisty musi wiązać się z ujawnieniem jego dochodu ze źródeł rolniczych (dochód gospodarstwa *sensu stricte*), jak i nierolniczych (dochód gospodarstwa *sensu largo*). W polu zainteresowań autora znajdują się przede wszystkim te pierwsze źródła.

Jako dochód gospodarstwa rolnego *sensu stricte* należy rozumieć wszelki dochód będący efektem produkcji roślinnej lub zwierzęcej, tj. obejmujący zarówno uprawę roli, plantacje (np. sadownictwo, ogrodnictwo, winnice, szkółki leśne), gospodarkę leśną i łąkową, jak i hodowlę (bydła, owiec, kóz, trzody, ptactwa, ryb, pszczół itp.). Otrzymywany produkt przybiera formę

---

<sup>239</sup> Sygnatura akt K58/07.

surową i nie uwzględnia się jego dalszego przetwórstwa, tj. produkcją rolną nie jest produkcja serów, mleka w proszku, młynarstwo, piekarnictwo, wędliniarstwo itp.

Idealistyczny postulat ustalenia rzeczywistej wielkości dochodu w każdym gospodarstwie i z każdego odrębnego źródła oddzielnie należy uznać za czysto teoretyczny. W obecnych czasach można byłoby go osiągnąć w zasadzie wyłącznie poprzez objęcie obowiązkiem prowadzenia ksiąg rachunkowych wszystkie gospodarstwa rolne, co przy ich liczbie 2,278 mln<sup>240</sup> stanowiłoby niewykonalne zadanie. Starania takie poczyniono w Związku Socjalistycznych Republik Radzieckich oraz na Węgrzech (więcej w rozdziale 2.4.1). Obie próby ustalania dochodu w taki sposób okazały się porażką i szybko się z nich wycofano. W związku z tym najlepszym wyjściem jest zastosowanie zastępczych metod, które przynajmniej w zbliżonym stopniu pozwolą określić dochód w gospodarstwie rolnym.

W literaturze przedmiotu funkcjonuje pojęcie *produkcji czystej gospodarstwa rolnego* rozumianej jako różnica między wartością produkcji globalnej gospodarstwa rolnego (*sensu stricte* oraz *sensu largo*), a wartością nakładów materiałowo-pieniężnych<sup>241</sup>. W związku z powyższym należy możliwie jak najdokładniej ocenić zarówno wielkość produkcji globalnej, jak i koszty związane z ich uzyskaniem. Na obie te wartości wpływ ma cały szereg różnych czynników, których analiza mogłaby stanowić przedmiot odrębnej pracy, stąd w niniejszym rozdziale autor ograniczy się jedynie do ogólnego ich przedstawienia.

Koszty produkcji rolnej to całkowity koszt pracy żywej i uprzedmiotowionej, poniesionej przez właściciela lub użytkownika gospodarstwa na wyprodukowanie wszystkich lub poszczególnych artykułów rolnych<sup>242</sup>. W małych gospodarstwach niezmiennie istotne jest wyodrębnienie w szczególności kosztu pracy żywej z wszystkich kosztów. Wiąże się to z faktem, iż drobni rolnicy w zdecydowanej większości sami świadczą pracę w swoim gospodarstwie, a więc ich nakład pracy spełnia dwoistą funkcję – jest elementem kosztów produkcji rolnej i równocześnie stanowi źródło dochodu występującego pod postacią wynagrodzenia za pracę własną. Oba świadczenia należy uznać za ekwiwalente, a przez to wzajemnie się kompensujące, dlatego nie są one uwzględniane przy kosztach produkcji rolnej. Jest to zabieg czysto praktyczny wynikający z faktu, że niezwykle trudne byłoby ustalenie rzeczywistego kosztu pracy własnej, podobnie jak nie

---

<sup>240</sup> A. Łączyński (red.), *Raport z wyników. Powszechny Spis Rolny 2010*, Warszawa 2011, s. 26.

<sup>241</sup> H. Reniger *Problem podstawy wymiaru w socjalistycznym podatku rolniczym okresu przejściowego*, Lublin, 1962, s. 19.

<sup>242</sup> J. Lewandowski, *Renta gruntowa w rolnictwie polskim*, Warszawa 1960, s. 105.

ocenia się kosztów pracy drobnych przedsiębiorców działających w formie osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. Z uwagi na to, że przedsiębiorca pod wieloma względami przypomina rolnika prowadzącego gospodarstwo rodzinne, takie rozwiązanie wciela w życie konstytucyjną zasadę równości wobec prawa<sup>243</sup>.

Koszty w gospodarstwie rolnym można podzielić na bezpośrednie i pośrednie. Do pierwszej grupy zaliczyć można podstawowe nakłady związane z produkcją rolną, tj. koszt pracy najemnej, koszty materiału siewnego i sadzonek, środków ochrony roślin, nawozów, pasz, zakup maszyn, paliwa, energii elektrycznej, zakup gruntów rolnych lub budowę budynków gospodarczych (np. obór). Do kosztów pośrednich należą takie pozycje jak: naprawa, konserwacja i amortyzacja maszyn rolniczych, koszty ubezpieczeń i kredytów, doradztwa (prawnego, rolnego, ekonomicznego czy technicznego), podatek rolny, czynsz dzierżawy gruntów rolnych.

Na wielkość produkcji gospodarstwa wpływ mają w szczególności takie czynniki jak warunki naturalne (rodzaj i jakość gruntów), profil produkcji (np. roślinna lub zwierzęca), położenie gospodarstwa i odległość do rynków zbytu<sup>244</sup>, stopień mechanizacji i cheminizacji czy jakość zarządzania produkcją oraz wykorzystanie wiedzy specjalistycznej.

Wpływ powyższych czynników na wartość produkcji gospodarstwa nie jest jednak jednakowy. Istotne różnice ujawniają się na płaszczyźnie terytorialnej (kultura rolna i struktura ekonomiczna regionu, warunki klimatyczne), w przekroju czasowym (wahania urodzajów oraz dynamika cen, zarówno płodów rolnych, jak i środków produkcji, tak zauważalna po wejściu Polski do UE) oraz w poszczególnych grupach gospodarstw (np. susza dotykająca w większej mierze produkcję roślinną lub załamanie jednej branży, jakie mogliśmy zaobserwować od 2014 r. w branży trzodziarskiej po wykryciu wirusa ASF w województwie podlaskim).

Skoro istnieją dochody rolnicze gospodarstwa rolnego, to *a contrario* muszą również występować dochody nierolnicze. Dochody te można podzielić na dwie grupy: *dochody quasi-rolnicze* oraz *dochody nierolnicze typowe*.

Do pierwszej grupy zaliczamy dochody pochodzące ze źródeł pośrednio wiążących się z gospodarstwem rolnym. Mogą być to zajęcia, które stanowią naturalne przedłużenie działalności rolniczej, np. przetwórstwo produktów (produkcja serów, wędliniarstwo), bądź też dochód z tytułu

---

<sup>243</sup> Ujętą w art. 32 Konstytucji RP.

<sup>244</sup> Wpływ opisanego czynnika na wielkość produkcji globalnej można zaobserwować na przykładzie gospodarstw rolnych zajmujących się uprawą buraków cukrowych, które najczęściej są zlokalizowane w bliskim sąsiedztwie rynku zbytu, czyli przedsiębiorstw produkujących cukier, potocznie zwanych cukrowniami.

aktywności wykonywanej przy użyciu środków służących podstawowej działalności gospodarstwa, często składników majątku tegoż gospodarstwa (np. świadczenie usługowe żniwowania przy użyciu kombajnu będącego własnością gospodarstwa oraz operatora kombajnu będącego zatrudnionym w gospodarstwie lub tzw. leasing pracowniczy, czyli udostępnianie swojej wykwalifikowanej siły pracowniczej do pracy w innym gospodarstwie). Do kategorii dochodu *quasi-rolniczego* można zaliczyć również dochody, których charakter lub skala wskazuje, że są to jedynie źródła posiłkowe, tj. wykonywane obok zasadniczej działalności gospodarstwa i same nie mogłyby zapewnić egzystencji gospodarstwa. Jako przykłady można wskazać myślistwo, zbiór runa leśnego, wyrąb lasu, tudzież agroturystykę.

Z kolei za *dochody nierolnicze typowe* uznajemy takie, które zupełnie nie są związane z gospodarstwem rolnym, np. praca zawodowa członków rodzinnego gospodarstwa rolnego, drobny handel. Są to źródła w pełni samoistne i niezależne od gospodarstwa, ze swego charakteru zupełnie dla niego obce. Oczywiście mogą się zdarzać przypadki, w których trudno sklasyfikować konkretne źródło, jak np. rzemiosło wiejskie (tzw. cepelia), w zdecydowanej większości podejmowane z racji przekazywania między pokoleniami kultury wiejskiej, która nie mogłaby często istnieć w oderwaniu od gospodarstwa rolnego.

W ocenie autora dochody ze źródeł *quasi-rolniczych* oraz *nierolniczych* powinny zostać objęte powszechnym podatkiem dochodowym, tj. podatkiem dochodowym od osób fizycznych oraz podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Na oddzielną analizę zasługuje kwestia konsumpcji wewnętrznej w gospodarstwie rolnym, tj. częściowej lub całościowej produkcji gospodarstwa na własne potrzeby. Dbając o spójność systemu podatkowego należy uregulować przedmiotowe zagadnienie w sposób analogiczny do przyjętego w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zakresie środków przekazanych w różnej formie przez pracodawcę na rzecz pracownika. W ocenie autora wskazany stosunek pod wieloma względami przypomina relację członka rodzinnego gospodarstwa rolnego oraz samego gospodarstwa. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>245</sup> stanowi o tym, że opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody. Od tej zasady generalnej są oczywiście wyjątki, do której dodatkowo należy dołączyć dochody, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

---

<sup>245</sup> Art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Źródłem przychodów jest m.in. stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy<sup>246</sup>. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych za przychody uznaje otrzymane lub pozostawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń<sup>247</sup>. Stosownie do tejże ustawy przychodem ze stosunku pracy jest każde świadczenie, które pracownik otrzymał w związku z faktem pozostawania w stosunku pracy z pracodawcą<sup>248</sup>, a więc zarówno otrzymane pieniądze, jak i wartości pieniężne świadczeń w naturze oraz wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Dla oceny opisywanej sytuacji rodzinnego gospodarstwa rolnego i członka wchodzącego w jego skład szczególnie istotna jest *wartość pieniężna świadczeń w naturze*. Funkcjonowanie w praktyce powyższych przepisów na gruncie ustawy o podatku dochodowego od osób fizycznych pokazują dwa przykłady, a mianowicie: udział pracowników w spotkaniu integracyjnym oraz traktowanie korzyści powstałej po stronie pracownika w wyniku pokrycia przez pracodawcę kosztów zakupu okularów korekcyjnych dla swoich pracowników.

Do nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych związanych ze stosunkiem pracy zaliczyć należy, zdaniem MF<sup>249</sup>, również wartość różnego rodzaju spotkań o charakterze integracyjnym. Za wartości nieodpłatnych świadczeń w przedmiotowym przypadku należy uznać ekwiwalent kosztu zakupu usługi, jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi zakupione<sup>250</sup>, albo na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia<sup>251</sup>. Co więcej, MF stwierdził, że gdy świadczeniem objęty jest członek rodziny pracownika, to wartość świadczenia także stanowi przychód ze stosunku pracy, bowiem związane jest ono ze stosunkiem pracy łączącym pracownika z pracodawcą. W ocenie MF, uczestnictwo w spotkaniu integracyjnym sfinansowanym przez pracodawcę stanowić będzie dla uczestnika nieodpłatne świadczenie, którego wartość należy obliczyć dzieląc łączną kwotę wynikającą z wystawionych faktur opłaconych przez wnioskodawcę

---

<sup>246</sup> W myśl art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>247</sup> Art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>248</sup> Art. 12 ust. 1 ustawy o podatku od osób fizycznych.

<sup>249</sup> Interpretacja indywidualna MF z dnia 21 czerwca 2011 r. (Izba Skarbowa w Bydgoszczy), sygn.: ITPB2/415-350/11/ENB, dostęp: <http://sip.mf.gov.pl/>.

<sup>250</sup> Art. 11 ust. 2a pkt. 2 ustawy o podatku od osób fizycznych.

<sup>251</sup> Art. 11 ust. 2a pkt. 4 ustawy o podatku od osób fizycznych.



przez liczbę osób. Nie ma przy tym znaczenia, czy i w jakim zakresie uczestnicy korzystali z przedstawionych do ich dyspozycji świadczeń. Łączna wartość kosztów poniesionych przez wnioskodawcę przypadająca na pracownika i członków rodziny podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych jako przychód ze stosunku pracy. Obliczoną w ten sposób wartość należy doliczyć do wynagrodzenia wypłacanego pracownikowi w danym miesiącu oraz pobrać i odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy, według zasad przewidzianych dla opodatkowania przychodów ze stosunku pracy. W przypadku pracowników spółek powiązanych i członków ich rodzin świadczenie otrzymane od wnioskodawcy stanowi, zdaniem organu, przychód z innych źródeł. Ponadto, gdy osoba niebędąca pracownikiem oraz niepozostająca z nią w stosunku cywilnoprawnym wylosowała bon, wówczas jego wartość również będzie stanowiła przychód z innych źródeł. Wypada nadmienić, iż ta absurdalna, w ocenie autora, interpretacja indywidualna została skorygowana wyrokiem oddalającym skargę kasacyjną NSA z dnia 14 stycznia 2015 r.<sup>252</sup>.

Z kolei, w interpretacji indywidualnej z dnia 20 grudnia 2010 r.<sup>253</sup>, zmieniającej interpretację z dnia 1 lipca 2009 r.<sup>254</sup> wydaną przez DIS w Warszawie, MF wskazał, że w przypadku zwrotu pracownikowi poniesionych przez niego kosztów zakupu okularów korekcyjnych pracodawca jest zobowiązany doliczyć kwotę tego zwrotu do przychodów ze stosunku pracy i opodatkować ją podatkiem dochodowym<sup>255</sup>. Zdaniem wydającego interpretację wolna od podatku dochodowego jest wyłącznie wartość świadczenia rzeczowego, jakie pracownik otrzyma od swojego zakładu pracy, a nie ekwiwalent pieniężny za to świadczenie (w związku z czym zwolnieniem nie jest objęta kwota, jaką zakład pracy wypłaca pracownikowi tytułem zwrotu kosztów zakupu okularów korekcyjnych na podstawie faktury wystawionej na pracownika).

Z kolei w dniu 16 marca 2011 r. MF wydał interpretację ogólną<sup>256</sup>, w której stwierdził, że za przedmiotowe zwolnienie należy uznać przekazanie przez pracodawcę pracownikowi okularów korygujących wzrok, jak też dokonanie przez pracownika ich zakupu i otrzymanie zwrotu poniesionych na ten cel wydatków, udokumentowanych wystawioną na niego fakturą.

---

<sup>252</sup> Wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2015 r., sygn. akt: II FSK 2770/14, dostęp: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>.

<sup>253</sup> Interpretacja indywidualna MF z dnia 1 lipca 2009 r. (Izba Skarbowa w Warszawie), sygn.: IPPB2/415-274/09-4/JB, dostęp: <http://sip.mf.gov.pl/>.

<sup>254</sup> Zmiana interpretacji indywidualnej MF z dnia 20 grudnia 2010 r., sygn.: DD3/033/179/CRS/10/PK-1244, dostęp: <http://sip.mf.gov.pl/>.

<sup>255</sup> Przedmiotem interpretacji był więc przepis art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych..

<sup>256</sup> Interpretacja ogólna MF z dnia 16 marca 2011 r., sygn.: DD3/033/30/CRS/11/95, dostęp: <http://sip.mf.gov.pl/>.

Powyższe przykłady pokazują stosunek przepisów prawa do świadczeń na rzecz pracownika oraz ich skutków dla przychodu osoby fizycznej. Mając powyższe na uwadze, trudno przyznać racjonalność wspomnianym interpretacjom oraz przenosić ich wskazania na grunt konsumpcji wewnętrznej w gospodarstwie rolnym. W ocenie autora winna być ona *expressis verbis* wyłączona z katalogu przychodów osoby fizycznej. Gospodarstwa rolne, a szczególnie te o charakterze rodzinnym, pełnią w dużej mierze funkcję społeczną oraz socjalną, tj. tworzą miejsca pracy dla ludności wiejskiej oraz sprawiają, że członkowie społeczności wiejskiej nie są zdani na pomoc ze strony państwa. Zważywszy na to, że aż 20,2% aktywnej zawodowo populacji Polski jest zatrudnione w sektorze rolnym (biorąc pod uwagę ekwiwalent pełnowymiarowej pracy), przy średniej unijnej 5,2%<sup>257</sup>, nieracjonalnym byłoby dodatkowe obciążanie podatkiem ciężkiej pracy społeczności wiejskiej. Co więcej, nastroczałoby to wielu trudności od strony praktycznej przy określaniu wielkości i wartości świadczeń na rzecz członków rodzinnego gospodarstwa rolnego.

Trudno określić dokładną wartość produktów rolnych, zwłaszcza że nie możemy pominąć faktu częstej zmiany ich wartości. Gospodarstwa rolne prowadzące księgi rachunkowe napotykają na problem znacznej zmiany wartości produktów podczas cyklicznych remanentów. Dodatkowo, wiele produktów rolnych ma zdolność do samoistnej zmiany swych właściwości, np. pod wpływem warunków środowiskowych. Dla przykładu wilgotność zboża wpływa zarówno na jego wartość, jak i wagę. Częste fluktuacje ilości produktów rolnych powodują, że ciężko byłoby je odróżnić od konsumpcji wewnętrznej w gospodarstwie rolnym, a co za tym idzie uniemożliwiłoby to kontrolę ewidencji zużycia płodów rolnych na potrzeby własne, nawet gdyby udało się nałożyć na podatników obowiązek jej prowadzenia, pomimo wysokiego stopnia niedogodności z tym związanych.

### **3.2. Cechy idealnego podatku od działalności rolniczej a podatek rolny**

Cechy lub elementy poszczególnych podatków mogą być różne, jednak funkcje i cele podatków są wspólne dla naszego systemu podatkowego.

Do podstawowych funkcji podatków literatura przedmiotu zalicza funkcję fiskalną (inaczej dochodową), funkcję regulacyjną, funkcję stymulacyjną oraz funkcję informacyjną<sup>258</sup>.

---

<sup>257</sup> Oficjalna strona internetowa Europejskiego Urzędu Statystycznego [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Agricultural\\_census\\_in\\_Poland](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Agricultural_census_in_Poland) (online 22.10.2016).

<sup>258</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 2006, s. 44.

Już Cyceiron<sup>259</sup> stwierdził, że „podatki są sprężyną państwa” i rzeczywiście, w pierwszej kolejności służą one realizacji funkcji fiskalnej, która sprowadza się do tego, że podatek jest podstawowym źródłem dochodów budżetowych. Jego rozmiary najczęściej przewyższają wpływy z innych tytułów, takich jak opłaty, cła czy pożyczki. Funkcja fiskalna jest jedną z najstarszych funkcji podatkowych. I w czasach nowożytnych, i w czasach współczesnych podatki zabezpieczają pokrycie głównych wydatków publicznych. Tak w przypadku podatku rolnego, jak i innych podatków funkcja fiskalna okazuje się fundamentalna.

Według danych Banku Danych Lokalnych<sup>260</sup> dochód gmin w 2015 r. z tytułu podatku rolnego wynosił 1 485 185 600,74 PLN, co stanowiło zaledwie 1,54% ogółu dochodów podstawowych jednostek samorządu terytorialnego. Można mieć wątpliwości, czy funkcja fiskalna jest spełniana w sposób należyty i czy sprawiedliwa społecznie, a to dlatego, że najniższą stawką podatkową w podatku dochodowym od osób fizycznych jest 18%. Jako optymalną stawkę w przypadku podatku rolnego wskazuje się wartość dużo niższą, na poziomie od 6% do 8% przeciętnego dochodu z hektara<sup>261</sup>. Na podstawie danych statystycznych można zaobserwować, że podatek rolny w stosunku do osiągniętych dochodów jest dużo niższy. W latach 2004-2009 wartość obciążeń tym podatkiem kształtowała się od 1,38 do 1,55%<sup>262</sup>. Oznacza to, że jest on kilkunastokrotnie niższy od stawki podatku dochodowego od osób fizycznych.

Funkcja regulacyjna polega na kształtowaniu dochodu i majątku będącego w dyspozycji podatników. Dzięki podatkom następuje redystrybucja dochodu i majątku narodowego między podatnikami a związkami publicznoprawnymi, jakimi są państwo i jednostki samorządu terytorialnego. Zakres redystrybucji podatkowej uzależniony jest od struktury gospodarki. W ocenie autora, podatek rolny jako podatek lokalny spełnia swoją funkcję regulacyjną. Przede wszystkim charakteryzuje się on bardzo silnym związkiem z samorządem terytorialnym oraz wpisuje się w zadania realizowane przez władze lokalne. Powierzenie władzom lokalnym zadania pobierania omawianego podatku oraz przekazanie pozyskanych środków finansowych na rzecz gmin jeszcze wyraźniej podkreśla związek gruntów rolnych z samorządem gminnym.

---

<sup>259</sup> Rzymski filozof, prawnik i polityk żyjący w latach 106 p.n.e.–43 p.n.e.

<sup>260</sup> Oficjalna strona Banku Danych Lokalnych, <https://bdl.stat.gov.pl/BDL/dane/podgrup/wymiary/27/423/2632> (online 22.10.2016).

<sup>261</sup> A. Hanusz, *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 1996, s. 262.

<sup>262</sup> M. Forfa, *Podatek rolny... op.cit.*, str.75 – 82.

Funkcja stymulacyjna oznacza wykorzystanie instrumentów podatkowych w celu wywarcia wpływu na warunki działania jednostek oraz kierunki i tempo ich rozwoju. Funkcja ta realizuje się poprzez zróżnicowanie obciążeń podatkowych, dzięki czemu podatek może wpłynąć zachęcająco lub zniechęcająco na podejmowanie pewnych czynności. Praktycznym wyrazem realizacji tej funkcji w sensie pozytywnym jest system zwolnień i ulg podatkowych. Jako przykład można wskazać ulgę budowlaną, której wprowadzenie miało na celu stymulować inwestycje podatników w przedsięwzięcia budowlane.

Wydaje się, że podatek rolny obowiązujący od 15 listopada 1984 r. w ograniczonym stopniu spełnia funkcję stymulacyjną. Z opodatkowania całkowicie wyłączona została produkcja zwierzęca i nie wiadomo, czy jest to świadome *ratio legis* ustawodawcy dążącego do pobudzenia rozwoju branży hodowlanej w Polsce, czy też jeden z wielu elementów świadczących o przestarzałej konstrukcji podatku. Biorąc z kolei pod uwagę wciąż wysoką dzietność na terenach wiejskich, szczególnie w porównaniu z dużymi ośrodkami miejskimi, wydaje się, że jednym z elementów polityki prorodzinnej państwa powinna być ulga rodzinna w podatku rolnym. Brak możliwości amortyzowania inwestycji w sprzęt rolniczy nie stymuluje w żaden sposób tak potrzebnej modernizacji polskich gospodarstw rolnych. Jedynie ulga inwestycyjna<sup>263</sup> zasługuje na uznanie, chociaż stosunkowo niskie obciążenie podatkiem rolnym oraz ograniczenie możliwości zastosowania tej ulgi do 15 lat (co w przypadku inwestycji w budynki, których dotyczy ulga inwestycyjna, jest okresem stosunkowo krótkim) osłabia skuteczność tej ulgi.

Ostatnią z wymienionych funkcji podatku jest funkcja informacyjna. Polega ona na tym, że realizacja wpływów podatkowych ogółem lub z określonego podatku dostarcza informacji o prawidłowościach bądź nieprawidłowościach przebiegu procesów gospodarczych. Znaczne obniżenie wpływów od podmiotów gospodarczych może świadczyć np. o trudnościach ze zbytem wytwarzanych produktów lub usług albo o utracie płynności finansowej przedsiębiorców. Dużym utrudnieniem w realizacji funkcji informacyjnej jest lokalny charakter podatku rolnego. Ordynacja podatkowa wprowadza instytucję inkasenta<sup>264</sup>, którym może być m. in. osoba fizyczna, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. W praktyce do pełnienia tych funkcji, w drodze uchwały rady gminy, wyznacza się zwykle osoby, które z racji wykonywania innych zadań mają łatwy kontakt z podatnikami – takimi osobami z całą

---

<sup>263</sup> Określona w art. 13 ust. 1 ustawy o podatku rolnym.

<sup>264</sup> Art. 9 Ordynacji podatkowej.

pewnością są sołtysi, i to oni bardzo często odpowiadają za pobór podatku rolnego. Taki system poboru podatku powoduje, że czynność tę wykonuje bardzo wiele rozproszonych podmiotów, formalnie ze sobą niepowiązanych. Dodatkowo, ustawa o podatku rolnym<sup>265</sup> nakłada na radę gminy obowiązek przyjęcia w drodze uchwały wzoru deklaracji na potrzeby podatku rolnego, wskazując jedynie jako elementy obligatoryjne ujęcie w deklaracji informacji o podmiocie i przedmiocie opodatkowania, niezbędne do wymiaru i poboru podatku. Co prawda MF, wychodząc naprzeciw oczekiwaniom samorządowych organów podatkowych, wydał wzór deklaracji podatku rolnego<sup>266</sup>. Jednak nie wszystkie rady gmin przyjęły ją za obowiązującą. Brak jednolitej deklaracji prowadzi do tego, że zbierane dane nie są spójne, a co za tym idzie nie ma możliwości ich porównania czy analizy.

Dwa wyżej wymienione czynniki, czyli rozproszenie inkasentów podatku rolnego, a także brak jednolitej deklaracji podatkowej powodują, że funkcja informacyjna podatku rolnego jest spełniana w stopniu minimalnym, a organy podatkowe posiadają informacje jedynie o liczbie podatników i hektarów przeliczeniowych w Polsce.

Należy dalej zastanowić się nad kształtem idealnego podatku dochodowego od działalności rolniczej. Bardzo cennym źródłem wiedzy okazują się rozważania zaprezentowane w pracy H. Renigera *Problemy podstawy wymiaru w socjalistycznym podatku rolniczym okresu przejściowego*. Co prawda, jest to praca w dużej mierze przestarzała, jednak refleksje w niej zawarte nie straciły wiele na swej aktualności. Autor wskazuje trzy podstawowe walory, jakie powinien posiadać podatek od działalności rolniczej<sup>267</sup>.

Po pierwsze, powinien on pozwalać na możliwie najpełniejsze, wszechstronne i ściśle ujawnienie dochodu podatnika ze źródeł rolniczych i nierolniczych. Po drugie, powinien on pozwalać na ustalanie i uwzględnianie okoliczności indywidualizujących sytuację ekonomiczną gospodarstw, niezależnie od obiektywnie osiąganego dochodu, tj. okoliczności, które można określić jako różnicujące sytuację ekonomiczną dwóch gospodarstw działających w identycznych warunkach zewnętrznych i osiągających taki sam dochód. Należą do nich w szczególności: konsumpcyjne obciążenie dochodu gospodarstwa, obciążenia inwestycyjne, zdarzenia losowe i inne okoliczności, różnicujące w poszczególnych przypadkach możliwość poniesienia podatku. Po trzecie

---

<sup>265</sup> Art. 11 ustawy o podatku rolnym.

<sup>266</sup> Wzór deklaracji stanowi formularz DR-1 dostępny na stronie Ministerstwa Finansów pod adresem: <http://www.finance.mf.gov.pl/documents/766655/5069094/DR-+Wzor+deklaracji+na+podatek+rolny+2016.11.03.doc>

<sup>267</sup> H. Reniger, *Problem podstawy...*, *op.cit.*, s. 114-116.

i ostatnie, idealny podatek od działalności rolnej powinien charakteryzować się optymalnym stosunkiem wysokości podatku do sytuacji gospodarczej podatnika. Z jednej strony powinien on zabezpieczać w pełni interes jednostkowy gospodarstwa, z drugiej urzeczywistniać podstawowe cele fiskalne i regulacyjne, które według autora są najważniejsze w przypadku podatku od działalności rolnej.

O sporym anachronizmie i nieaktualności teorii H. Renigera świadczy fakt, że kładzie ona ogromny nacisk na politykę cen jako narzędzie służące regulowaniu rynku rolnego. Autor twierdzi nawet, że: „tam gdzie to tylko możliwe, funkcję stymulacji gospodarczej powinna przejąć na siebie polityka cen”<sup>268</sup>, co w czasach gospodarki wolnorynkowej nie ma już kompletnie zastosowania. Nie powinno to jednak kłaść się cieniem na całość jego rozważań teoretycznych, które należy ocenić pozytywnie.

### **3.3. Pośrednie skutki wyroku TK z 2010 r.**

Przyczynkiem do napisania niniejszej pracy były rozważania zaprezentowane przez TK w wyroku z dnia 26 października 2010 r.<sup>269</sup> wydanym w pełnym składzie, w którym rozpoznano wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich dotyczący zasad finansowania z budżetu państwa składek na ubezpieczenie zdrowotne rolników.

TK orzekł, że obecnie obowiązujący system ubezpieczeń społecznych rolników stanowi niekonstytucyjną dyskryminację pozytywną wskazanej grupy społecznej, gdyż jest niezgodny z trzema artykułami Konstytucji RP<sup>270</sup>, a mianowicie zasadą demokratycznego państwa prawa, równości wobec prawa oraz powszechności opodatkowania. Przedmiotem skargi konstytucyjnej były przepisy ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych<sup>271</sup> w zakresie, w jakim określają one zobowiązanie państwa do finansowania składek na ubezpieczenie zdrowotne wszystkich wskazanych w nim rolników i ich domowników, podlegających ubezpieczeniu społecznemu rolników z mocy ustawy, prowadzących działalność rolniczą. Obowiązek taki ciąży na budżecie państwa bez względu na wysokość osiąganego przez rolników przychodu, co w ocenie autora jest najbardziej kontrowersyjne. TK stwierdził w swym wyroku, że

---

<sup>268</sup> *Ibidem*, s. 115.

<sup>269</sup> Wyrok TK z dnia 26 października 2010 r., sygn. akt: K 58/07, Dz.U. z 2010 r. Nr 205, poz. 1363.

<sup>270</sup> Art. 2, art. 32 ust. 1 oraz art. 84 Konstytucji RP.

<sup>271</sup> Art. 86 ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

przepis ten godzi w konstytucyjną zasadę równości wszystkich obywateli wobec prawa, a także jeden z podstawowych obowiązków obywatelskich, jakim jest powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych (w szczególności podatków). Powyższe podważa istnienie w Polsce sprawiedliwości społecznej jako fundamentu demokratycznego państwa prawnego.

TK stwierdził, że rolnicy, jako grupa społeczna, która jest traktowana przez system ubezpieczeń społecznych w sposób jednolity, są w istocie bardzo zróżnicowani. W opisywanym wyroku czytamy: „populacja rolników prowadzących działalność gospodarczą w zakresie rolnictwa jest dzisiaj (w przeciwieństwie do sytuacji w 1991 r.) bardzo zróżnicowana. Obejmuje (...) dużą liczbę osób o dochodach nieodbiegających od poziomu dochodów osób będących podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych, jednostki o bardzo wysokich dochodach oraz nadal pokaźną liczbę osób prowadzących gospodarstwa rolne o bardzo niskiej wydajności i dochodowości. Zdolność opłatowa tych trzech grup rolników objętych dziś jednolitym finansowaniem ich ubezpieczenia zdrowotnego przez budżet państwa jest w rzeczywistości zasadniczo różna”. Nie sposób nie zgodzić się z powyższym stwierdzeniem.

Przepisy będące przedmiotem kontroli służą realizacji obowiązku państwa w zakresie zapewnienia powszechnej ochrony zdrowia obywateli. Usunięcie pojedynczej, fragmentarycznej normy prawnej uznanej przez TK za niekonstytucyjną, może rodzić ryzyko powstania luki w systemie prawa w odniesieniu do finansowania publicznej ochrony zdrowia, paraliżując działania tego systemu. W związku z tym konieczne okazuje się uwzględnienie zmian w wielu przepisach prawa, nieobjętych zakresem skargi konstytucyjnej, ale ściśle z nią związanych. Doprowadzenie do stanu zgodnego z Konstytucją RP wymaga podjęcia przez ustawodawcę intensywnych prac wykraczających poza ustawę, której przepisy zostały uznane za niekonstytucyjne.

W omawianym orzeczeniu TK udzielił pewnych wskazówek legislacyjnych, formułując postulaty *de lege ferenda*. I tak, zdaniem TK, ustawodawca w zmienianych przepisach powinien kierować się zasadą powszechności uczestnictwa w finansowaniu systemu ubezpieczeń społecznych, ale jednocześnie musi uwzględniać sytuację gospodarczą i możliwości finansowe uczestników systemu ubezpieczeń zdrowotnych ze środków publicznych – zarówno płatników składek, jak i budżetu państwa partycypującego w finansowaniu systemu.

W związku ze złożonością materii i siecią powiązań z innymi przepisami, a także aby zapobiec powstaniu luki w prawie, TK pozostawił ustawodawcy czas na wprowadzenie

niezbędnych zmian legislacyjnych<sup>272</sup>. Przepisy uznane za niekonstytucyjne miały utracić moc obowiązującą po 15 miesiącach od publikacji wyroku<sup>273</sup>.

Aby osiągnąć zamierzony cel i urzeczywistnić postulaty TK, niezbędne jest zastosowanie narzędzia umożliwiającego podział grupy społecznej rolników ze względu na ich dochody. Takim narzędziem może być niewątpliwie nowoczesny podatek od działalności rolniczej, który będzie należycie spełniał funkcję informacyjną.

### **3.4. Historyczne metody szacowania podstawy opodatkowania dochodu z działalności rolniczej**

Sposób ustalenia dochodu gospodarstwa rolnego nastrocza wielu problemów. Z jednej strony ustalony dochód powinien być możliwie jak najbardziej zbliżony do dochodu rzeczywistego po to, aby podatek w sposób sprawiedliwy obciążał podatnika. Z drugiej jednak strony względy praktyczne sprawiają, że niemożliwa jest pełna realizacja tego wymogu z uwagi na dużą liczebność gospodarstw rolnych. Oznacza to, że problem ustalenia dochodu będącego podstawą opodatkowania podatku od działalności rolniczej sprowadza się do konieczności znalezienia „złotego środka” – kompromisu pomiędzy maksymalną ścisłością a skutecznością i opłacalnością pod względem nakładu środków po stronie podatnika i organu podatkowego. Za właściwe narzędzie nie można uznać ani takiego, za pomocą którego organ podatkowy dąży za wszelką cenę do ustalenia dochodu rzeczywistego, nie zważając na koszty, ani również takiego, które zakłada nadmierne uproszczenia oraz rezygnację ze ścisłości ustaleń. Biorąc pod uwagę powyższe kryteria, podatki obciążające producentów rolnych można podzielić na podatki dochodowe, czyli takie, w których za podstawę opodatkowania służy dochód rzeczywisty, oraz podatki dochodowościowe, które posługują się szacunkami do ustalenia podstawy opodatkowania.

---

<sup>272</sup> Takie uprawnienie nadaje mu art. 190 ust. 3 Konstytucji RP.

<sup>273</sup> Za pośrednie działanie legislacyjne należy uznać przyjęcie ustawy o składkach na ubezpieczenie zdrowotne rolników za lata 2012-2014, a także późniejszą jej nowelizację, obejmującą lata 2015-2016. Zgodnie z przywołanymi regulacjami ustawowymi za rolników, którzy mają gospodarstwo mniejsze niż 6 ha przeliczeniowych, składka wciąż pośrednio pokrywana jest przez budżet państwa. Natomiast rolnicy posiadający ponad 6 ha przeliczeniowych muszą płacić po 1 PLN za każdy hektar za siebie, a także za domowników. Wprowadzanie opisanych rozwiązań na tak krótki okres świadczy o tym, że miały być narzędziem stosownym tymczasowo.



### **3.4.1. Szczegółowe metody ustalania podstawy opodatkowania**

Teoretycznie najściślejszą metodą ustalenia dochodu w gospodarstwie rolnym jest badanie go w każdym konkretnym podmiocie. Wynik zastosowania tej metody można nazwać dochodem rzeczywistym. Można go osiągnąć zasadniczo na dwa sposoby: albo poprzez prowadzenie ksiąg rachunkowych w każdym gospodarstwie, albo poprzez wszechstronne wniknięcie w ekonomikę danego gospodarstwa<sup>274</sup>. Oba warianty nie przewidują w zasadzie żadnych uproszczeń, wymagają jednak niewątpliwie ogromnego nakładu pracy, a także wiedzy z dziedziny rachunkowości i skrupulatności, które stanowią rzadkość wśród rolników. Efektem zastosowania obu powyższych wariantów jest obliczenie dochodu rzeczywistego.

Nie wolno jednak pominąć tego, że ustalanie dochodu rzeczywistego w gospodarce rolnej na szeroką skalę nie udało się w żadnym europejskim kraju. Stąd opisaną metodę, stosowaną zwłaszcza w masowej skali, można ocenić jako niezmiernie uciążliwą i ogromnie ryzykowną. W historii Europy jedyna próba jej wdrożenia na szerszą skalę została podjęta na Węgrzech w latach 1949-1955<sup>275</sup>. Efekt był tak daleki od oczekiwań, że musiano z tego szybko zrezygnować. W wąskim zakresie (ok. 3% ogółu podatników) metoda została zastosowana również w radzieckim podatku rolniczym<sup>276</sup>.

### **3.4.2. Szacunkowe metody ustalania podstawy opodatkowania**

Wszystkie pozostałe znane metody ustalania dochodu gospodarstwa rolnego, zwane zastępczymi, są oparte na pewnych kompromisach, czyli zastosowaniu jednego lub dwóch uproszczeń – a więc przyjęciu pośrednich wskaźników dochodowości lub oparciu się na uogólnionych kryteriach oceny. Co oczywiste, dokładniejsze są metody stosujące tylko jedno z powyższych uproszczeń.

Spośród stosowanych uogólnionych kryteriów oceny na uwagę zasługuje przeciętne kryterium oceny samego dochodu. W tym przypadku uproszczenie ogranicza się tylko do rezygnacji z indywidualnych ustaleń, nie sprowadza się natomiast do pośredniego wskaźnika dochodowości. Przykładem podatku, w którym wykorzystano omawiane uproszczenie, jest radziecki podatek

---

<sup>274</sup> Możliwe jest to do osiągnięcia np. poprzez ścisłą kontrolę gospodarstwa rolnego ze strony organu podatkowego.

<sup>275</sup> H. Reniger, *Problem podstawy...*, *op.cit.*, s. 115.

<sup>276</sup> *Ibidem*, s. 115.

rolniczy z lat 1926-1930, w którym za podstawę opodatkowania przyjęto tzw. dochód umowny, ustalany w oparciu o przeciętne normy dochodowościowe.

Druga z metod, przyjmująca również tylko jedno uproszczenie, ma odmienne założenia. Stosuje się tutaj wskaźnik dochodowości, ale równocześnie jest on ustalany w każdym gospodarstwie indywidualnie, tj. bez stosowania jakichkolwiek norm, jednak poprzez określenie go w konkretnym podmiocie gospodarczym. Oznacza to, że każde gospodarstwo ma swoje własne normy, a nie, jak w przypadku przeciętnych kryteriów oceny, normy dla danego obszaru geograficznego (np. kraju lub regionu). Jest to metoda bardzo trudna w realizacji, wymagająca od organów podatkowych istotnego nakładu pracy, dlatego niemal niespotykana, szczególnie w dzisiejszych czasach. Historycznym przykładem takiego trybu wymiaru podatku może być podatek rolniczy w Albanii, obowiązujący w latach 1945-1946<sup>277</sup>. Podstawą opodatkowania podatku była wartość plonów z poszczególnych upraw ustalana w każdym gospodarstwie indywidualnie przez organy podatkowe, bądź na polu, bądź w gminie.

Można wyróżnić dwie płaszczyzny szacunku: pośrednie wskaźniki dochodowości oraz zewnętrzne cechy.

Mając powyższe na uwadze należy wskazać kilka metod ustalania podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od działalności rolniczej. W ramach pośrednich wskaźników dochodowości może być to dochód lub przychód szacunkowy ustalany w drodze corocznych norm. Podstawowa różnica polega na braku uwzględnienia kosztów działalności w przypadku szacunkowego przychodu.

Szacunkowy przychód był najpopularniejszą metodą w krajach bloku wschodniego w połowie XX wieku, stosowaną m.in. w Czechosłowacji<sup>278</sup>. Powszechniejsze użycie szacunkowego przychodu w porównaniu z szacunkowym dochodem wynika najprawdopodobniej z trudności, jakie występują przy próbie określania kosztów produkcji w działalności rolniczej, szczególnie pracy własnej (więcej w rozdziale 1.3). Stosowanie przychodu szacunkowego, ze względu na swoje uproszczenia, nie uwzględnia różnic w rentowności poszczególnych gospodarstw, a przez to nie oddaje prawdziwego obrazu rzeczywistości. Dość powiedzieć, że takim samym obciążeniem podatkowym dotknięte będzie zarówno gospodarstwo stosujące naturalne metody agrotechniczne, w tym również nawóz naturalny, jak i gospodarstwo uprawiające na porównywalnym obszarze

---

<sup>277</sup> *Ibidem*, s. 116.

<sup>278</sup> *Ibidem*, s.116.

gruntów rolnych, ale prowadzące gospodarkę wysoce scheminizowaną, stosującą duże ilości nawozów sztucznych oraz środków ochrony roślin, przez co ponoszące niewspółmiernie wyższe koszty uzyskania przychodu.

Pierwszą historycznie oraz mniej doskonałą metodą ustalania podstawy opodatkowania było uwzględnianie łatwych do uchwycenia cech zewnętrznych gospodarstwa. Pośrednim wskaźnikiem dochodowości jest tutaj cecha bądź zespół cech. Zgodnie z tym założeniem wystąpienie tych cech w gospodarstwach świadczy o ich jednakowej dochodowości. Najwcześniejszą chronologicznie cechą była ilość użytkowanych gruntów. Z czasem wypracowano kryteria różnicujące, które przy ustalaniu wysokości podatku uwzględniały rodzaj, przeznaczenie oraz jakość gruntu. W późniejszym okresie metoda ta wyewoluowała w kierunku instytucji katastru gruntowego. We współczesnej postaci opodatkowanie na podstawie katastru gruntowego opiera się na szczegółowej klasyfikacji gruntów. Tak jak ilość gruntów uprawnych stanowiła cechę gospodarstwa o profilu roślinnym podlegającą opodatkowaniu, tak ilość sztuk zwierząt w gospodarstwach hodowlanych była przedmiotem zainteresowania poborców podatkowych od najwcześniejszych lat.

Drugą historyczną metodą ustalania sytuacji materialnej gospodarstwa operującą na pośrednich wskaźnikach dochodowości była intrata surowa, występująca w katastrze gruntowym, polegająca na stałym i przeciętnym przychodzie danego gospodarstwa z uprawy ziemi ustalany przez organ podatkowy. Istotną cechą intraty jest jej względna stałość w dłuższym okresie czasu, przez co nie uwzględnia ona wahań czy zmian przychodowości. Metoda ta była rzadko stosowana, m.in. w Holandii<sup>279</sup>.

Inną, nierzadko spotykaną cechą podlegającą opodatkowaniu były narzędzia produkcji rolnej. Ilość, jakość i nowoczesność środków produkcji pozostaje przeważnie w dużej zależności od skali działalności gospodarstwa. W okresie średniowiecza w Europie, kiedy ziemia nie przedstawiała dużej wartości, lepszym miernikiem siły ekonomicznej gospodarstwa były urządzenia służące uprawie. Miernik ten wyrażano liczbą soch, radeł, pługów oraz wołów roboczych. Metoda była wykorzystywana jeszcze w połowie XX wieku w ZSRR oraz na Węgrzech, gdzie opodatkowaniu podlegała liczba bydła roboczego czy maszyn rolniczych<sup>280</sup>.

Metodę opartą o cechy trudno określić ścisłą (jest zdecydowanie zbyt pośrednia do oceny ekonomiki gospodarstwa), a we współczesnej, skomplikowanej gospodarce wydaje się ona nazbyt

---

<sup>279</sup> E. Taylor, *Reforma podatku gruntowego w Polsce*, Kraków 1919 r., s. 37-40.

<sup>280</sup> H. Reniger, *Problem podstawy...*, *op.cit.*, s. 118-119.

niepraktyczna. Dla zwiększenia dokładności oceny należy wziąć pod uwagę jednocześnie wiele cech zewnętrznych, a każdą z nich dodatkowo stopniować, czyli ujmować w odpowiednie stawki (np. ze względu na rodzaj i jakość gruntów lub rodzaj, przeznaczenie i wiek bydła). Dodając do tego kolejne, często niezbędne elementy, takie jak progresja czy podział terytorialny, osiągamy niezwykle skomplikowany podatek, którego ścisłość wciąż pozostawia wiele do życzenia, a koszt wymiaru daleko przekracza punkt krańcowej opłacalności.

Kolejna metoda wykorzystuje cechę, która sprawia, że podatek rolny zyskuje charakter podatku majątkowego. Opodatkowanym wskaźnikiem jest ogólna wartość pieniężna gospodarstwa lub jego podstawowych wskaźników majątkowych, tj. ziemi, infrastruktury lub maszyn. Wskaźnikiem może być tutaj wartość czynszowa gospodarstwa lub jego całościowa wartość, jak w przypadku podatku gruntowego w Hiszpanii z 1845 r.<sup>281</sup>. Pomimo bardzo istotnych atutów tej metody, takich jak łatwość wymiaru (w przypadku prowadzenia przez instytucje państwowe wiarygodnych statystyk na temat cen transakcyjnych) i uwzględnienie wielu skomplikowanych elementów (np. cena gruntu odzwierciedla już jego jakość, położenie czy rentowność), nie sposób nie dostrzec mankamentów. Adaptacja tej metody do dzisiejszych warunków byłaby niezwykle trudna. Przede wszystkim, pomimo względnego ustabilizowania się polskiego rynku rolnego, wahania cen gruntów są znaczące. W ciągu 10 lat od wejścia Polski do UE cena ziemi wzrosła niemal sześciokrotnie. Średnia cena 1 ha gruntu rolnego w 2015 r. wynosiła 29 546 PLN i była wyższa o 15% od średniej ceny w 2014 r.<sup>282</sup>. Tymczasem wzrost rentowności gospodarstw uprawnych w tym okresie nie był aż tak duży, a w związku z wystąpieniem suszy na terenie niemal całego kraju wiele gospodarstw odnotowało spadek przychodów. Dodatkowo, niewielkie działki, będące najczęściej w posiadaniu niewielkich gospodarstw rodzinnych, osiągają bardzo często dużo wyższe ceny rynkowe w porównaniu z dużymi parcelami w przeliczeniu na 1 ha. Może to prowadzić do niższego, nieproporcjonalnego opodatkowania gospodarstw towarowych, które mają większą zdolność płatniczą niż małe gospodarstwa.

Biorąc pod uwagę specyfikę europejskiego rolnictwa oraz duży udział gospodarstw o profilu hodowlanym oraz mieszanym (szerzej w rozdziale 3.1.) wnioskowanie o dochodzie gospodarstwa ze źródeł rolniczych może być tylko wtedy pełne, gdy obejmuje zarówno produkcję roślinną, jak i

---

<sup>281</sup> *Ibidem*, s. 38-41.

<sup>282</sup> Komunikat Biura Rzecznika Prasowego ANR z 10 lutego 2016 r. nt. ceny gruntów rolnych w 2015 r. Oficjalna strona internetowa ANR [https://www.anr.gov.pl/web/guest/biuro-prasowe/rzecznik/-/asset\\_publisher/PgG2/content/12159011?redirect=%2Fweb%2Fguest%2Fbiuro-prasowe%2Frzecznik](https://www.anr.gov.pl/web/guest/biuro-prasowe/rzecznik/-/asset_publisher/PgG2/content/12159011?redirect=%2Fweb%2Fguest%2Fbiuro-prasowe%2Frzecznik) (online 08.01.2017 r.).

zwierzęcą. Inaczej można narazić się na zarzut fragmentarycznego ujęcia zagadnienia. Poczynione spostrzeżenia pozwalają zdecydowanie wyżej ocenić metodę dochodu lub przychodu szacunkowego, opartą o cechy zewnętrzne gospodarstwa. Co prawda zazwyczaj wielkość stada hodowlanego pozostaje w bezpośredniej korelacji z ilością gruntów uprawnych służących produkcji paszy, jednak mimo to metody katastralne i intrata, których podstawą opodatkowania jest wyłącznie ziemia, nie pozwalają w pełni wniknąć w ekonomikę gospodarstwa.

Powyższa analiza pozwala postawić tezę, że najdokładniejsza metoda ustalania podstawy opodatkowania to taka, która umożliwia ustalenie rzeczywistego dochodu gospodarstwa (np. w oparciu o dane zawarte w księgach rachunkowych). Ze względu jednak na trudności natury technicznej i mentalnej we wdrażaniu tej metody oraz duży koszt wymiaru podatku w ten sposób, niemożliwe jest wprowadzenie jej w skali, jaka niezbędna jest przy wprowadzaniu nowego podatku dochodowego od działalności rolniczej. Dlatego też optymalnym wydaje się wprowadzenie podatku dochodowościowego opartego o pewne szacunki, tj. dochodu szacunkowego lub przychodu szacunkowego.

#### **3.4.2.1. Metody katastralne**

Podatek katastralny jest naliczany *ad valorem* (łac. „od wartości”) w tym konkretnym przypadku od wartości nieruchomości, np. gruntu rolnego. Metoda ta znana jest w wielu krajach Europy Zachodniej, ale również w Kanadzie czy USA. Podatek ten uważa się za bardziej sprawiedliwy niż podatki naliczane od powierzchni nieruchomości. Co ciekawe, w konstrukcji podatku rolnego możemy zauważyć element podatku katastralnego, jako że uzależnia on stawkę podatku od potencjalnych dochodów ze sprzedaży żyta<sup>283</sup>.

Wysokość zobowiązania podatkowego w podatku katastralnym uzależniona jest od wartości katastralnej nieruchomości. Jednym z najtrudniejszych zadań jest tutaj przeprowadzenie tzw. taksacji nieruchomości, tj. masowej wyceny nieruchomości. Ze względów praktycznych możliwe jest to poprzez zastosowanie szacowania jedynie nieruchomości reprezentatywnych w danej gminie.

---

<sup>283</sup> J. Piekut, *Wady i zalety wprowadzenia podatku katastralnego*, Kwartalnik Naukowy Uczelni Vistula, nr 3 (41), Warszawa 2014, s.83-84.

Od lat 90. XX wieku pojawiają się postulaty zastąpienia podatku rolnego, podatku leśnego oraz podatku od nieruchomości podatkiem katastralnym<sup>284</sup>. Wśród korzyści takiego rozwiązania wymienia się m.in. potencjalny wzrost dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego, stymulację gmin do lepszego zarządzania nieruchomościami (m.in. wprowadzanie planów zagospodarowania przestrzennego), uporządkowanie kwestii własności nieruchomości czy ograniczenie spekulacji na rynku nieruchomości. Przeciwnicy podnoszą, że wprowadzenie podatku katastralnego będzie wiązać się z ogromnymi kosztami. Przede wszystkim może oznaczać wzrost obciążeń podatkowych podatników (właścicieli nieruchomości) oraz konieczność poniesienia kosztów związanych z wdrożeniem podatku (przeprowadzenie taksacji nieruchomości) i podwyższenia kosztów administrowania podatkiem<sup>285</sup>.

Z tych względów podatek katastralny jest przedmiotem częstych debat i opinii, a temat ten pojawia się raz na kilka lat. Z uwagi jednak na konieczność poniesienia wyżej wymienionych nakładów potrzebnych do jego wprowadzenia, wydaje się mało prawdopodobne, że nastąpi to w najbliższym czasie.

### 3.5. Podsumowanie

Zgodnie z potwierdzoną już w rozdziale II hipotezą, sposób opodatkowania producentów rolnych musi przejść gruntowną reformę. Przemawia za tym nie tylko archaiczny w wielu elementach charakter podatku rolnego z 15 listopada 1984 r., ale również pośrednio wyrok TK z 2010 r.<sup>286</sup>, którego realizacja wymaga zastosowania narzędzia pozwalającego na klasyfikację zróżnicowanej grupy społecznej, jaką są polscy rolnicy, pod względem ich zamożności.

Celem badawczym podjętym w niniejszej pracy jest opracowanie najlepszej metody ustalania wysokości sprawiedliwego podatku od działalności rolniczej. Nowy podatek dochodowy od działalności rolniczej powinien możliwie jak najpełniej, wszechstronnie i ściśle ujawniać dochód podatnika ze źródeł zarówno rolniczych, jak i nierolniczych (za wyjątkiem dochodów nierolniczych typowych, takich jak działalność zawodowa właścicieli gospodarstwa rolnego, które powinny być

---

<sup>284</sup> L. Etel, *Reforma systemu opodatkowania nieruchomości*, Raport nr 155, Biuro Studiów i Ekspertyz, Sejm, Warszawa 1999.

<sup>285</sup> A. Grycuk, *Zalety i wady wprowadzenia w Polsce podatku katastralnego, Uwarunkowania rozwoju rynku nieruchomości w Polsce*, Instytut Funkcjonowania Gospodarki Narodowej Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2000, s. 196-207.

<sup>286</sup> Sygnatura akt: K 58/07.

opodatkowane powszechnym podatkiem dochodowym). Dodatkowo podatek powinien uwzględniać możliwie jak najwięcej okoliczności indywidualizujących sytuację ekonomiczną gospodarstw.

Nie wolno jednak zapominać o postulacie sprawiedliwości społecznej. Nowy podatek powinien uwzględniać siłę nabywczą jednostek wytwórczych w rolnictwie, a skala podatkowa powinna rosnać wraz ze wzrostem dochodu. Nie ulega wątpliwości, że wraz ze wzrostem wielkości gospodarstwa rośnie również jego rentowność. Jak pokazują badania oparte o dane FADN<sup>287</sup>, o ile w przypadku najmniejszych ekonomicznie gospodarstw (współczynnik ESU równy bądź mniejszy niż 4) rentowność wynosi 21,86%, o tyle już czterokrotnie większe ekonomicznie podmioty (współczynnik ESU od 16 do 40) osiągają niemal dwukrotnie wyższą rentowność, na poziomie 40,34%<sup>288</sup>.

Bezsprzecznie najdokładniejszą metodą badania dochodu w jednostce wytwórczej jest prowadzenie ksiąg rachunkowych. Doświadczenia historyczne innych krajów pokazują, że jest to jednak metoda zbyt skomplikowana. W związku z powyższym konieczne jest zastosowanie metody szacunkowej, która oznacza, że podatek dochodowy przybiera charakter dochodowościowego. Jak już zostało wspomniane powyżej, metody szacunkowe powinny być urzeczywistnieniem „złotego środka”, tj. przy niewielkim nakładzie pracy oraz środków powinny możliwie najpełniej oddawać sytuację dochodową gospodarstwa rolnego oraz uwzględniać jego cechy indywidualizujące. Z tego też powodu postuluje się, aby uwzględniał on takie czynniki jak: klimat, specyfikę regionu<sup>289</sup>, normy dochodowościowe z podziałem na klasyfikację gruntów lub nawet danych upraw (dla uproszczenia według grup upraw). Ponieważ produkcję rolną cechuje duża zmienność w czasie, metoda szacunkowa powinna podlegać okresowej aktualizacji.

---

<sup>287</sup> D. Niezgoda, *Uwarunkowania rentowności gospodarstw rolnych zróżnicowanych pod względem ich wielkości ekonomicznej*, Rocznik Nauk Rolniczych, seria G, T. 96, z. 4, Warszawa 2009, s. 163.

<sup>288</sup> Co ciekawe, badania D. Niezgody wykazały, że wraz z dalszym wzrostem ekonomicznej wielkości gospodarstwa rentowność nie wzrasta, a nawet nieznacznie spada. I tak w przedziale od 40 do 100 ESU rentowność wynosi 39,74%, natomiast powyżej 100 ESU – 39,65%.

<sup>289</sup> Choćby i wspomniana wcześniej odległość od punktu skupu, jak w przypadku plantatorów buraka cukrowego, może istotnie wpływać na dochodowość.

## ROZDZIAŁ IV. SPOSÓB USTALANIA DOCHODU W WYBRANYCH KRAJACH UE

W rozdziale IV pracy poddano analizie systemy podatkowe siedmiu państw członkowskich UE, tj: Niemiec, Francji, Hiszpanii, Irlandii, Czech, Węgier oraz Belgii, co w założeniu autora ma służyć zaprezentowaniu wszystkich typów systemów podatkowych. Szczególny nacisk położono na badanie tych systemów, którym można przypisać cechy podobne do tych obecnych w systemie obowiązującym w Polsce.

I tak, Niemcy oraz Francja są dużymi krajami, które leżą w tej samej strefie klimatycznej co Polska, a dodatkowo w obu wymienionych państwach rolnicy stanowią na tyle liczną grupę społeczną, że ich lobby jest stosunkowo silne. Czechy oraz Węgry to kraje, które podobnie jak Polska, przez niemal pół wieku stanowiły państwa satelickie Związku Socjalistycznych Republik Radzieckich, co zbliża nas znacząco pod względem prawnym, kulturowym, gospodarczym i społecznym. Analiza systemów podatkowych występujących u południowych sąsiadów Polski może nieść za sobą szczególne walory poznawcze, z uwagi na strukturę agrarną, która nie została poddana transformacji od czasów socjalistycznych gospodarstw kolektywnych i stąd wciąż większość gruntów uprawnych znajduje się w zarządzie bardzo dużych podmiotów, podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

W rozdziale tym poddano analizie również systemy podatkowe tych krajów, których branża rolna nie posiada wielu cech wspólnych z branżą rolną w Polsce. Irlandia jest przykładem państwa anglosaskiego, w którym obowiązuje system *common law*. Jako kraj wyspiarski ma historycznie również zupełnie inną strukturę agrarną, nastawioną na zaspokojenie potrzeb wewnętrznych. Z kolei Belgia jest małym krajem należącym do Beneluxu<sup>290</sup>, znajdującym się na jednym z najbardziej zaludnionych, najbardziej zurbanizowanych i najlepiej rozwiniętych gospodarczo obszarów Europy, a nawet świata<sup>291</sup>.

Niemcy, Belgia oraz Hiszpania to państwa federalne, stąd warto sprawdzić, jaki wpływ na opodatkowanie rolnictwa mają daniny lokalne, skoro w wymienionych państwach przywiązanie

---

<sup>290</sup> Nazwa pochodzi od pierwszych liter nazw członków unii: Belgii, Holandii (Niderlandów) oraz Luksemburga. Średnia gęstość zaludnienia Beneluxu wynosi 375 osób na km<sup>2</sup>, natomiast stopień urbanizacji – 85%.

<sup>291</sup> Oficjalna strona internetowa organizacji Benelux <http://www.benelux.int/nl/benelux-unie/benelux-een-oogopslag/> (online 27.05.2019).



rolników do ziemi, a więc również najbliższego im szczebla administracji lokalnej, odgrywa znaczącą rolę.

Co dalej, we wszystkich analizowanych krajach (za wyjątkiem Czech) gospodarstwa rolne prowadzone w formie osób prawnych, a przez to objęte podatkiem CIT, stanowią niewielki odsetek wszystkich gospodarstw rolnych, dlatego w niniejszym rozdziale autor skupił się przede wszystkim na opodatkowaniu rolników będących osobami fizycznymi. System podatkowy Francji może być ciekawym przedmiotem analizy ze względu na szerokie wpływy lobby rolniczego, tradycyjny rolniczy charakter kraju oraz dobrze rozwinięte doradztwo rolne świadczone przez izby rolnicze. Interesujące jest, jak wymienione cechy mogą przekładać się na kształt systemu podatkowego i preferencje podatkowe producentów rolnych we Francji.

W badaniu autor skupił się na analizie rynku rolnego<sup>292</sup>, cechach ogólnych systemu prawnego oraz zasadach konstytucyjnych dotyczących się prawa podatkowego, ustroju terytorialnego kraju (który ma istotny wpływ na podział władztwa podatkowego), źródłach przychodów osób fizycznych, kwocie wolnej od podatku, stawkach podatkowych, metodach ustalania podstawy opodatkowania, podatkach istotnych dla producentów rolnych oraz preferencjach podatkowych stosowanych wobec podatników uzyskujących przychód z działalności rolniczej, tj. ulgach, zwolnieniach, specjalnych metodach ustalania podstawy opodatkowania.

#### **4.1. Podział krajów UE według opodatkowania działalności rolniczej**

Od wielu lat obserwujemy postępujące ujednolicanie systemów podatkowych państw członkowskich UE, co jest szczególnie widoczne w przypadku podatku od towarów i usług, a znalazło wyraz chociażby w przyjęciu Dyrektywy Rady 2006/112/WE. Unifikacja systemu podatkowego wynika z potrzeby dalszej integracji gospodarczej państw członkowskich UE, której nieodzownym elementem jest wspólny system fiskalny<sup>293</sup>. Stąd nie powinno dziwić, że, jak pokazują dane EUROSTAT<sup>294</sup> za rok 2018, podstawowym wpływem budżetowym większości krajów UE są podatki obciążające konsumpcję, a więc podatek VAT i akcyza. I tak, w Bułgarii,

---

<sup>292</sup> Głównym źródłem danych o poszczególnych analizowanych rynkach rolnych stanowiły opracowania EUROSTAT, a dokładniej FSS. Ujednolicona metodologia zbierania danych pozwala na porównanie systemów różnych krajów oraz porównanie ze średnią unijną. Dane, podobnie jak w przypadku PSR, pochodzą z 2010 r., bazy EUROSTAT nie dysponują nowszymi danymi.

<sup>293</sup> S. Owsiak, *Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Warszawa 2008, s. 131.

<sup>294</sup> Taxation trends in the European Union, 2018 Edition, EUROSTAT, Bruksela, 2018, s. 20.

Rumunii, Estonii, Chorwacji czy Węgrzech, czyli państwach o stosunkowo niewielkiej powierzchni, wchodzących w skład tzw. nowej unii (tj. będących członkami UE od 2004 r.), w 2016 r. wspomniane podatki stanowiły 40-50% wszystkich dochodów budżetowych państwa. We wszystkich 28 państwach członkowskich średni arytmetyczny udział podatków konsumpcyjnych wyniósł w 2016 r. 28,5%. Polska z udziałem na poziomie 35%<sup>295</sup> sytuuje się nieco wyżej średniej unijnej.

W niektórych krajach, przede wszystkim skandynawskich oraz Irlandii, głównym źródłem zasilania budżetu państwa są podatki dochodowe<sup>296</sup>. W pozostałych wpływy z tytułu podatków dochodowych i konsumpcyjnych pozostają na wyrównanym poziomie, jak już zostało zaznaczone wyżej, z lekką przewagą na rzecz tych pierwszych. Stan ten utrzymuje się od ok. 10 lat. Średnia arytmetyczna udziału podatków bezpośrednich w 2016 r. we wpływach budżetowych dla wszystkich krajów członkowskich wynosi 34,2%<sup>297</sup>.

Przegląd reform podatkowych przeprowadzonych w poszczególnych krajach UE<sup>298</sup> pozwala stwierdzić, że w ostatnich latach większość państw członkowskich podejmowała działania w kierunku obniżenia podatków bezpośrednich, a zwłaszcza podatku dochodowego od osób fizycznych. Obniżanie stawek podatku dochodowego od osób fizycznych wywołuje dwojaki skutek. Z jednej strony prowadzi do ograniczenia ulg podatkowych, a co za tym idzie rozszerzenia bazy podatkowej. Z drugiej strony upraszcza system podatkowy, co należy uznać za pozytywny rezultat. Opisana polityka najczęściej podyktowana jest względami ekonomicznymi i społecznymi, bowiem podatki pośrednie nie spotykają się z tak wyraźną niechęcią podatników, jak podatki bezpośrednie - są mniej odczuwalne przez obywateli, a winą za wzrost cen obarczany jest dostawca usług lub towarów. Co więcej, łatwiej je wprowadzić i znacznie prostszy jest ich pobór<sup>299</sup>.

Upraszczając, systemy opodatkowania rolnictwa w krajach UE można podzielić na dwie grupy. Pierwsza z nich włącza branżę rolną do powszechnego systemu opodatkowania. Oznacza to, że rolnicy podlegają tym samym regulacjom podatkowym, co inne grupy zawodowe, jednak konstrukcja podatku zawiera wiele rozwiązań sprzyjających rozwojowi rolnictwa, np. ulgi

---

<sup>295</sup> *Ibidem*, s. 21.

<sup>296</sup> Oficjalna strona Eur EUROSTAT stat, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/data\\_on\\_taxation/direct-tables.xlsx](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/data_on_taxation/direct-tables.xlsx) (online 13.11.2016).

<sup>297</sup> W Danii podatki bezpośrednie stanowiły w 2016 r. aż 65,1% wpływów budżetowych.

<sup>298</sup> Taxation trends in the European Union, EUROSTAT, Urząd ds. Publikacji, Bruksela, s. 16 -19.

<sup>299</sup> G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 2007, s. 26.

proinwestycyjne, zwolnienia. Znane są również takie kraje, które nie stosują żadnych preferencji podatkowych wobec rolników (np. Dania).

Druga grupa krajów UE stosuje z kolei daleko idące preferencje podatkowe wobec producentów rolnych. Specjalne przepisy podatkowe prowadzą do zmniejszenia ciężaru podatkowego ponoszonego przez rolników. W krajach, w których obowiązuje ten system, z przywilejów korzystają zazwyczaj niewielkie gospodarstwa rolne. Mimo odrębnych regulacji prawnych rolnicy są jednak najczęściej podatnikami powszechnych podatków dochodowych (za wyjątkiem Polski).

W krajach o ograniczonych preferencjach dla rolnictwa znany jest szereg rozwiązań ekstraordynaryjnych, takich jak np. możliwość rozliczania strat poniesionych w ramach działalności gospodarczej. Jest to o tyle istotne, że prowadzenie gospodarstwa rolnego wiąże się często z dużym ryzykiem gospodarczym (więcej w rozdziale 4.3), dlatego rozliczenie strat odbywa się w dłuższym okresie. Wskazana okoliczność powinna być brana pod uwagę przez państwa dążące do wprowadzenia świadomej polityki podatkowej, mającej na celu zatrzymanie tendencji obserwowanej we wszystkich krajach UE, tj. zmniejszania się liczby osób zatrudnionych w branży rolniczej. Straty mogą być rozliczane poprzez składanie korekty deklaracji podatkowej za poprzednie lata lub poprzez pomniejszenie dochodu w kolejnych latach<sup>300</sup>, przy czym można je rozliczyć tylko w określonym czasie<sup>301</sup>. Innymi preferencjami stosowanymi w krajach UE są odliczenia na ulgi inwestycyjne (w całości lub części, np. 50%) lub elastyczne (możliwość zmiany stawki w trakcie okresu amortyzacji środka trwałego) i przyspieszone stawki odliczeń amortyzacyjnych. W kilku państwach UE zastosowano system uśredniania dochodów w celu ograniczenia progresji podatkowej. Przykładowo w Czechach istnieje system zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodów. Niektóre państwa UE stosują również normy szacunkowe służące obliczeniu dochodu. Na podobnych zasadach oparty jest system *forfait collectif* we Francji oraz barem w Belgii. W literaturze przedmiotu preferencje te bywają nazywane *tax expenditures*<sup>302</sup>.

Wśród podatków obciążających producentów rolnych w krajach UE możemy wymienić podatki dochodowe (w tym osobisty podatek dochodowy oraz podatek korporacyjny), podatki

---

<sup>300</sup> Analogicznie do art. 9 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych czy art. 7 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>301</sup> Wyjątkiem jest węgierski system podatkowy, który nie stosuje takiego ograniczenia.

<sup>302</sup> Dla przykładu: R. Dziemianowicz, *Tax expenditures jako ukryta forma wydatków publicznych*, „Gospodarka Narodowa”, nr 3/2014, Szkoła Główna Handlowa, s. 36.

majątkowe (w tym podatek od nieruchomości, np. od ziemi i budynków, podatek katastralny, podatek od przeniesienia własności w wyniku spadków i darowizn oraz sprzedaży), a także podatki pośrednie (w tym przede wszystkim podatek od towarów i usług VAT oraz podatek akcyzowy).

Z kolei podatki dochodowe w rolnictwie literatura przedmiotu<sup>303</sup> dzieli na 5 kategorii. Pierwsza to podatki dochodowe, w których podstawą naliczania jest rzeczywisty dochód z gospodarstwa rolnego, ściśle ustalony na podstawie zapisów księgowych. Obok nich wyróżniamy podatki dochodowościowe, gdzie podstawą opodatkowania jest jedynie szacunkowy dochód z gospodarstwa rolnego. Analogicznie, istnieją podatki przychodowy, w których kryterium naliczania podatku jest rzeczywisty przychód z gospodarstwa rolnego, oraz przychodowościowe, gdzie podstawą wymiaru podatku jest szacunkowy przychód z gospodarstwa rolnego, a więc irrelewantne są koszty uzyskania przychodu. Poza nimi wymienia się również podatki majątkowe, w których podatek naliczany jest na podstawie wyceny podstawowych składników majątku gospodarstwa rolnego, ziemi i budynków, które wpływają na szacunkową wysokość wyniku finansowego gospodarstwa.

W większości krajów, których systemy podatkowe zostały poddane analizie w niniejszej pracy, występują szacunkowe metody ustalania dochodu rolniczego, których konstrukcja najczęściej wynika ze specyfiki produkcji towarowej w rolnictwie. We wszystkich krajach (z wyjątkiem Polski) rolnicy mają możliwość lub, po osiągnięciu określonego obrotu, obowiązek ustalania wielkości swojego dochodu na zasadach ogólnych. Występowanie metod szacunkowych jest bardzo często korzystne dla podatników (nawet do 35 razy niższa podstawa opodatkowania obliczona metodą szacowania zysku podatkowego w Niemczech, w porównaniu z wynikami z ksiąg rachunkowych), stąd są one preferowane przez producentów rolnych i najczęściej wybierane zamiast opodatkowania na zasadach ogólnych.

Ujemnymi efektami stosowania metody szacunkowej jest uzyskiwanie nierzeczywistego i nieporównywalnego dochodu gospodarstw rolnych, a także bardzo często ograniczona funkcja stymulacyjna podatków. W krajach o charakterze federalnym, w szczególności w Belgii oraz Hiszpanii, udział lokalnych podatków oraz innych danin publicznych odgrywa istotną rolę w działalności gospodarstw rolnych. W pozostałych krajach podatki dochodowe od osób fizycznych są dominujące dla producentów rolnych.

---

<sup>303</sup> J. Pawłowska-Tyszkó, *Systemy podatkowe w krajach Unii Europejskiej*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa, 2013, s. 17-18.

## 4.2. Kraje stosujące preferencyjny system opodatkowania działalności rolniczej

### 4.2.1. Niemcy

Republika Federalna Niemiec (niem. *Bundesrepublik Deutschland*) to państwo federalne położone w zachodniej i środkowej Europie, które swój obecny kształt uzyskało po przyłączeniu się w 1990 r. Niemieckiej Republiki Demokratycznej, tzw. Niemiec Wschodnich, do Republiki Federalnej Niemiec. Kraj od północy graniczy z Danią, od wschodu z Polską i Czechami, na południu z Austrią oraz Szwajcarią, na południowym zachodzie z Francją i Luksemburgiem, a na północnym zachodzie z Belgią i Holandią. Składa się z szesnastu krajów związkowych (landów): Badenii-Wirtembergii, Bawarii, Berlina (miasto wydzielone), Brandenburgii, Bremy, Dolnej Saksonii, Hamburgu, Hesji, Meklemburgii-Pomorze Przednie, Nadrenii Północnej-Westfalii, Nadrenii-Palatynatu, Saary, Saksonii, Saksonii-Anhaltu, Szlezwik-Holsztynu, Turynii. Stolicą Niemiec i jej największym miastem jest Berlin. Państwo ma powierzchnię 357 168 km<sup>2</sup> i leży w strefie klimatu umiarkowanego. Liczy 80 mln obywateli, tym samym będąc najludniejszym krajem UE. Jest to siódmy pod względem wielkości kraj w Europie i sześćdziesiąty drugi na świecie. Niemcy pełnią kluczową rolę pod względem gospodarczym i politycznym w Europie. Stanowią część strefy Schengen i strefy euro, są członkiem ONZ, OECD, G7, G20.

#### 4.2.1.1. Rynek rolny w Niemczech

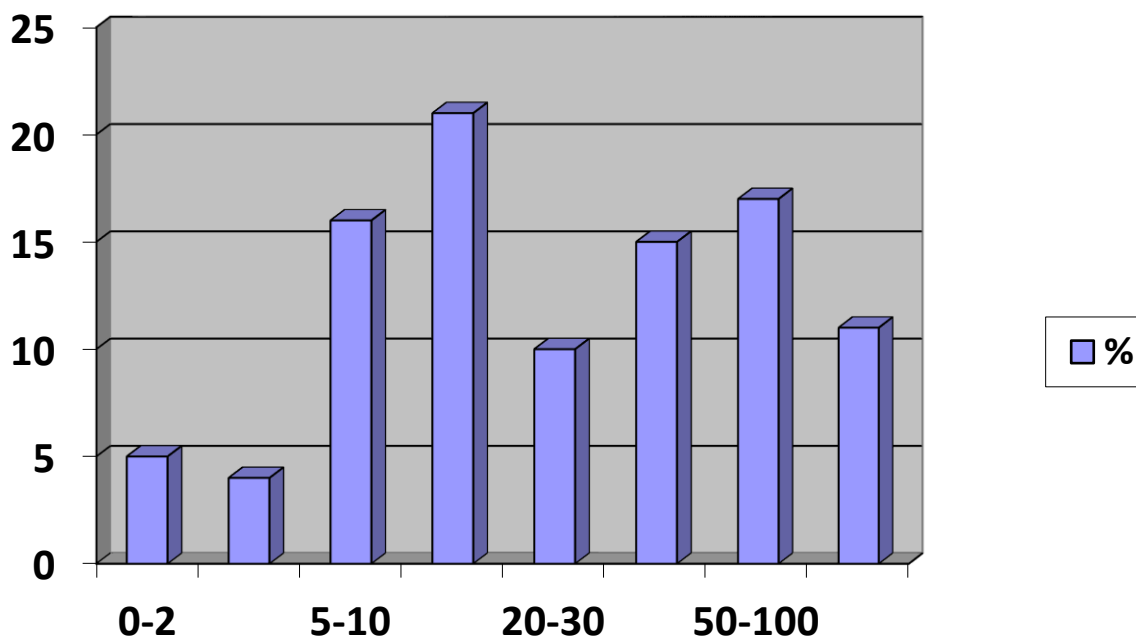
Pomimo, że Niemcy są krajem wysoko rozwiniętym o znaczących zdolnościach produkcji przemysłowej, mają również tradycje rolnicze. W 2010 r. w Niemczech zarejestrowanych było 299.100 gospodarstw rolnych (pięciokrotnie mniej niż w Polsce), co stanowi spadek o 25% w stosunku do 2000 r., w którym takich podmiotów było 399 350 (oznacza to, że swoją działalność zawiesiło 100 250 jednostek produkcyjnych)<sup>304</sup>. Pomimo tak drastycznego zmniejszenia się liczby gospodarstw rolnych, areal uprawiany w Niemczech pozostał na dosyć zbliżonym poziomie w stosunku do 2000 r. (spadek o 1,4%) i w 2010 r. wynosił 16,7 mln ha. Porównanie przedstawionych danych pozwala stwierdzić, że grunty należące do małych, likwidowanych gospodarstw rolnych były przejmowane przez większe podmioty lub dochodziło do łączenia się gospodarstw rolnych. Dowodzi tego również zmiana średniej wielkości uprawianych gruntów rolnych przez pojedyncze

---

<sup>304</sup> Oficjalna strona internetowa EUROSTAT [http://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php/Agricultural\\_census\\_in\\_Germany](http://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php/Agricultural_census_in_Germany) (online 31.10.2016).

gospodarstwo rolne w Niemczech, która wzrosła na przestrzeni dekady z 42,4 ha do 55,8 ha (wzrost aż o 31,6%). Jest to jeden z najwyższych współczynników osiągniętych przez kraje członkowskie UE. Niemal 47% powierzchni Niemiec stanowią grunty uprawne, co daje jeden z najwyższych współczynników w UE. W 2010 r. w sektorze rolnictwa zatrudnionych było 749 740 osób, jednak liczba spadła niemal o ok. 25% w stosunku do poprzedniego okresu referencyjnego (ok. 268 000). 1,8% aktywnej zawodowo populacji Niemiec było zatrudnionych w gospodarstwach rolnych.

Wykres 4. Struktura agrarna Niemiec z podziałem na wielkość gospodarstw rolnych.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Agriculture census in Germany*, EUROSTAT.

Niemal dwie trzecie niemieckich gospodarstw rolnych (184 110 podmiotów, czyli 62%) znajdowało się w trzech landach: Bawarii, Dolnej Saksonii oraz Badenii-Wirtembergii, a więc w zachodnich Niemczech. Statystyki pokazują, że landy byłej Republiki Federalnej Niemiec, w przeciwieństwie do wschodnich Niemiec, których rolnictwo posiada strukturę agrarną zbliżoną do Polski, charakteryzują się wyraźną koncentracją gruntów rolnych w dużych gospodarstwach rolnych. Dla przykładu średnia wielkość gospodarstwa w Saksonii wynosi 145,1 ha, a w

Meklemburgii-Pomorzu Przednim aż 285,6 ha. Co więcej, w omawianych landach występuje wysoka chemizacja i mechanizacja rolnictwa.

Najpopularniejszą aktywnością gospodarstw rolnych w Niemczech w 2010 r. była produkująca mleka (22,1%), uprawa zbóż (12,4%), uprawa roślin oleistych i białkowych (11,9%) oraz hodowla bydła mięsnego (9,2%). Jeśli zaś chodzi o udział gospodarstw rolnych w krajowym współczynniku SO, to gospodarstwa rolne o produkcji mlecznej odpowiadają za 26% współczynnika, hodowcy trzody chlewnej za 12% (stanowiąc zaledwie 5,5% ogółu populacji gospodarstw rolnych), z kolei producenci zbóż za 11% współczynnika. Niemcy z 17,8 mln LSU<sup>305</sup>, posiadają jeden z najwyższych wyników w UE. Mimo że liczba sztuk bydła hodowlanego spadła o 14% pomiędzy okresami referencyjnymi, wciąż było pozostaje jednym z najpowszechniej hodowanych zwierząt i odpowiada za niemal połowę LSU Niemiec. Biorąc pod uwagę LSU, trzoda chlewna była drugim najpopularniejszym zwierzęciem hodowlanym, odpowiadającym za 36% wszystkich zwierząt w gospodarstwach rolnych Niemiec. Natomiast drób, który jest trzecią kategorią hodowlaną u zachodniego sąsiada, odpowiada za 10% LSU.

#### 4.2.1.2. Niemiecki system podatkowy

Federalna Konstytucja Niemiec (niem. *Grundgesetz*) w pierwszych artykułach ustanawia naczelne zasady leżące u podstaw systemu podatkowego kraju. Wśród nich można wymienić: zasadę zdolności płatniczej<sup>306</sup>, równości w opodatkowaniu<sup>307</sup>, praworządności podatków<sup>308</sup>, zasadę państwa opiekuńczego<sup>309</sup>, a także podziału władztwa podatkowego pomiędzy władzę federalną oraz władzę lokalną<sup>310</sup>. W praktyce ok. 95% podatków jest nakładanych na poziomie federalnym<sup>311</sup>, a następnie niektóre dochody budżetowe, jak np. podatek dochodowy, są rozdysponowywane

---

<sup>305</sup> LSU (*livestock unit*) to umowna jednostka liczebności zwierząt hodowlanych w gospodarstwie, według polskich norm odpowiadająca jednej dorosłej krowie o masie 500 kg, produkującej 3000 kg mleka rocznie. Używana jest m.in. do szacowania zapotrzebowania gospodarstwa na paszę. Polski przelicznik jednostki LSU na inne zwierzęta znajduje się w załączniku do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 listopada 2004 r. w sprawie określenia rodzajów przedsięwzięć mogących znacząco oddziaływać na środowisko oraz szczegółowych uwarunkowań związanych z kwalifikowaniem przedsięwzięcia do sporządzenia raportu o oddziaływaniu na środowisko (Dz.U. z 2004 r. Nr 257, poz. 2573 ze zm.).

<sup>306</sup> art. 3 §1 Federalnej Konstytucji Niemiec.

<sup>307</sup> art. 3 §1 Federalnej Konstytucji Niemiec.

<sup>308</sup> art. 2 §1 oraz art. 20 §3 Federalnej Konstytucji Niemiec.

<sup>309</sup> art. 20 Federalnej Konstytucji Niemiec.

<sup>310</sup> art. 105 §1 Federalnej Konstytucji Niemiec.

<sup>311</sup> *Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten und Gebietskörperschaften Kalenderjahr 2014*, Federalne Ministerstwo Finansów Niemiec, Berlin, 2015.

między władzę centralną a regionalną. Federacja zachowuje jednak wyłączne uprawnienie w zakresie ustanawiania niektórych podatków, w tym cła, akcyzy, pobocznych składowych podatku dochodowego, czyli tzw. opłatę solidarnościową<sup>312</sup>. Z kolei landy otrzymują całość dochodów z takich podatków jak podatek od nieruchomości, podatek od spadków czy podatek hazardowy.

Kluczowymi źródłami federalnych dochodów budżetowych w 2018 r. były podatki dochodowe (łącznie 41,9%), podatek VAT (33,3%) oraz podatek od energii (11,8%)<sup>313</sup>. Co ciekawe, Niemcy uchodzą za jeden z rajów podatkowych, głównie dzięki daleko idącej anonimowości oferowanej zagranicznym inwestorom (m.in. ujawnienie właściciela rachunku bankowego jest jedynie fakultatywne), a według Financial Secrecy Index 2018 zajmują siódme miejsce na świecie pod względem dyskrecji. W Europie bardziej cenione są jedynie Szwajcaria (pierwsze miejsce na świecie) oraz Luksemburg (szóste miejsce na świecie)<sup>314</sup>.

Akty normatywne regulujące system podatkowy Niemiec zostały skodyfikowane w 1976 r. w ustawie pn. *Abgabenordnung*, dzięki czemu jeden dokument prawny zawiera zasady ogólne tegoż systemu. Poza wspomnianym kodeksem obowiązują również ustawy regulujące poszczególne podatki, w tym *Einkommensteuergesetz*, ustawa o podatku od towarów i usług<sup>315</sup> (niem. *Umsatzsteuergesetz*), a także szereg dokumentów regulujących finanse publiczne Republiki Federalnej Niemiec, takie jak ustawa o budżecie federalnym<sup>316</sup> (niem. *Bundeshaushaltsordnung*), ustawa o monitoringu stabilności finansowej<sup>317</sup> (niem. *Finanzstabilitätsgesetz*) czy ustawa o zasadach budżetowych<sup>318</sup> (niem. *Haushaltsgrundsätzegesetz*). W skład systemu opodatkowania rolnictwa w Niemczech wchodzi podatek dochodowy (podatek PIT, podatek CIT, podatek od zysków kapitałowych), majątkowy (od ogólnej wartości nieruchomości, od spadków i darowizn, od przeniesienia prawa własności) oraz podatki konsumpcyjne (podatek VAT, akcyza).

Poza wymienionymi podatkami funkcjonuje również wiele innych, takich jak: podatek kościelny (niem. *Kirchensteuer*), podatek lotniczy, podatek od gier losowych, podatek od psów (jeden z typowych podatków municypalnych, w którym władztwo podatkowe przekazane jest przez

---

<sup>312</sup> Jest to składnik podatku dochodowego od osób fizycznych nakładany na mieszkańców zachodnich landów. Dochody z tytułu przedmiotowej opłaty są następnie przeznaczane na rozwój landów, które przystąpiły do Republiki Federalnej Niemiec w 1990 r. (byłe landy NRD).

<sup>313</sup> *Extracts from the monthly report – May 2019*, Federalne Ministerstwo Finansów Niemiec, Berlin, 2019.

<sup>314</sup> Financial Secrecy Index, Tax Justice Network Limited, Londyn, 2018, s. 6.

<sup>315</sup> Ustawa z dnia 23 sierpnia 1994 r. *Umsatzsteuergesetz* (Bundesgesetzblatt I S. 663/1994 ze zm.).

<sup>316</sup> Ustawa z dnia 19 sierpnia 1969 r. *Bundeshaushaltsordnung* (Bundesgesetzblatt I S. 1284/1969 ze zm.).

<sup>317</sup> Ustawa z dnia 7 maja 2010 r. *Finanzstabilitätsgesetz* (Bundesgesetzblatt I S. 537/2010 ze zm.).

<sup>318</sup> Ustawa z dnia 19 sierpnia 1969 r. *Haushaltsgrundsätzegesetz* (Bundesgesetzblatt I S. 1273/1994 ze zm.).



land organom miejskim), podatek od spadków i darowizn, podatek od ubezpieczeń, podatek od środków transportu<sup>319</sup>, podatek solidarnościowy (niem. *Solidaritätszuschlag*).

Jako że w 2013 r. w Niemczech zaledwie 5270<sup>320</sup> podmiotów rolniczych prowadziło działalność rolniczą w formie osoby prawnej i było objęte podatkiem CIT, autor skupił się na podatku PIT. Podstawą opodatkowania podatku dochodowego są zagregowane dochody z siedmiu źródeł, w tym z działalności gospodarczej, działalności rolnej czy pracy<sup>321</sup>. Do źródeł dochodu z działalności rolniczej zalicza się źródła pochodzące z produkcji roślinnej, warzywniczej, ogrodniczej, a także hodowli lub chowu zwierząt. Działalność rolnicza może być zupełnie zwolniona z obowiązków podatkowych, jeżeli spełniony jest co najmniej jeden z dwóch warunków. Po pierwsze, rozmiary działalności są marginalne, czyli działalność jest prowadzona na powierzchni mniejszej niż 3000 m<sup>2</sup>, pod warunkiem, że nie odbywa się tam intensywna uprawa roślin specjalnych (takich jak warzywa lub owoce w szklarniach). Po drugie, występuje nieekonomiczność, definiowana jako prowadzenie hobbistycznej uprawy rolnej, która w sposób trwały przynosi straty pokrywane z innych przychodów podatnika<sup>322</sup>.

Podatek dochodowy od osób fizycznych w Niemczech ma charakter progresywny, a stawki wahają się od 14% do 45%. Kwota wolna od podatku ulega stopniowemu podnoszeniu (w 2013 r. wynosiła 8 130,00 euro, w 2014 r. – 8 354,00 euro, w 2015 r. – 8 472,00 euro<sup>323</sup>, w 2016 – 8 652,00 euro<sup>324</sup>) a dla roku podatkowego 2019 została ustalona na poziomie 9 168,00 euro dla samodzielnie rozliczającego się podatnika oraz 18 338 euro dla małżonków składających wspólnie deklarację podatkową<sup>325</sup>. Aby obliczyć podatek należny, po zsumowaniu wszystkich źródeł przychodów i odjęciu przewidzianych przez prawo kosztów uzyskania przychodu, odliczeń i ulg, do otrzymanej w ten sposób podstawy opodatkowania należy zastosować jedną z poniższych stawek podatku dochodowego.

---

<sup>319</sup> An ABC on Taxes, Federalne Ministerstwo Finansów Niemiec, Berlin, 2013, s. 159-161. Nowsza wersja tego dokumentu pochodząca z 2016 r. nie zawiera danych na temat tego, ile podmiotów rolniczych prowadziło działalność rolniczą w formie osoby prawnej.

<sup>320</sup> Dane EUROSTAT. Podana liczba stanowi zaledwie 0,2% wszystkich gospodarstw rolnych w Niemczech.

<sup>321</sup> Katalog został określony w §2 ust 1 Einkommensteuergesetz. W jego skład wchodzi dochód z działalności rolniczej i leśnictwa; dochód z działalności gospodarczej; dochód ze świadczenia usług profesjonalnych (wolne zawody); dochód z pracy; dochód z najmu, dzierżawy, leasingu nieruchomości; dochód z inwestycji kapitałowych; dochód z innych źródeł określonych w §22 ustawy o podatku dochodowym (np. zyski z transakcji spekulacyjnych).

<sup>322</sup> J. Pawłowska-Tyszkó, *Systemy podatkowe...*, op.cit., s. 32-33.

<sup>323</sup> W. Schönfeld, J. Plenker, *Lexikon Lohnbüro*, Monachium, 2016, s. 981.

<sup>324</sup> An ABC on Taxes, Federalne Ministerstwo Finansów Niemiec, Berlin, 2016, s. 80.

<sup>325</sup> Kwota wolna od podatku, zwana *Grundfreibetrag*, wynika z art. 32a Einkommensteuergesetz.

Tabela 6. Stawki podatku dochodowego PIT w Niemczech w 2019 r.

Podstawa opodatkowania (euro)	Marginalna <sup>326</sup> stawka podatku dochodowego
Od 0 do 9168	0%
Od 9 169 do 14 254	14-24%
Od 14 255 do 55 960	24-42%
Od 55 961 do 265 326 <sup>327</sup>	42-45%

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie §32a. Einkommensteuergesetz.*

Istotnym dla producentów rolnych współczynnikiem funkcjonującym w niemieckim systemie podatkowym jest wycena wartości podatkowej gospodarstwa rolnego. W myśl koncepcji funkcjonalnej gospodarstwa, wartość podatkową definiuje się jako ogół dóbr majątkowych o charakterze niepieniężnym, a więc zbiór obejmujący także wartości niematerialne i prawne, w tym kwoty produkcyjne (np. kwoty mleczne), prawo dożywocia, prawa rzeczowe ograniczone itp. W teorii omawiana wartość pozwala wyrazić sytuację materialnoprawną gospodarstw w markach niemieckich<sup>328</sup>, a co za tym idzie umożliwia jej porównanie. Wartość podatkowa jest wykorzystywana na wiele sposobów, m.in. jako podstawa wymiaru podatku gruntowego, jako czynnik służący wyliczeniu składek na ubezpieczenie zdrowotne czy składek do izb rolniczych, jako indyktor możliwości zastosowania uproszczonej ewidencji księgowej lub stosowania preferencji w odpisach amortyzacyjnych. W ogromnym uproszczeniu wartość podatkowa gospodarstwa rolnego jest kategorią dochodową odpowiadającą osiemnastokrotności dochodu czystego, czyli wyniku gospodarstwa obniżonego o umowną wartość pracy jego właścicieli. Maksymalna wartość podatkowa z 1 ha gruntów równa jest iloczynowi 207,00 marek niemieckich pomnożonych przez 18 (iloczyn stanowi czynnik kapitalizacji), co w rezultacie pozwala otrzymać 3 726,00 marek niemieckich<sup>329</sup>.

<sup>326</sup> Metoda marginalnej stawki podatku dochodowego oznacza, że stawka rośnie liniowo wewnątrz każdego przedziału stawek. Dla przykładu w trzeciej stawce podatkowej rośnie ona stopniowo od 24% do 42% wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania.

<sup>327</sup> W przypadku wspólnego rozliczania się małżonków wszystkie kwoty przedziałów stawek podatkowych należy pomnożyć przez 2.

<sup>328</sup> Koncepcja wartości podatkowej gospodarstwa weszła w życie w 1964 r., stąd zastosowanie marki niemieckiej. Nie zostało to zmienione nawet po wejściu Niemiec do strefy euro.

<sup>329</sup> Sposób wyliczania wartości podatkowej gospodarstwa rolnego opisany został w art. 46 ustawy z 13 lipca 1954 r. Bewertungsgesetz (Bundesgesetzblatt I S. 148/1955 ze zm.).

#### 4.2.1.3. Metody obliczania wysokości dochodu z działalności rolniczej

Dochód rolniczy może być obliczany przy zastosowaniu jednej z 4 metod: prowadzenie ksiąg rachunkowych, porównanie wpływów i wydatków, za pomocą stawek przeciętnych oraz w drodze oszacowania<sup>330</sup>.

Podstawową zasadą gospodarki niemieckiej jest obligatoryjne prowadzenie ewidencji księgowej przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą, a za taką uważana jest również działalność rolnicza. Od tej zasady istnieje szereg wyjątków, m.in. dotyczących gospodarstw rolnych. I tak, *Abgabenordnung*<sup>331</sup> stanowi, że z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz składania rocznych sprawozdań księgowych zwolnieni są podatnicy prowadzący działalność rolniczą i leśniczą, również handlową, jeżeli w ostatnim roku podatkowym sprzedaż w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług nie była większa niż 600 000,00 euro lub w ostatnim roku podatkowym zysk z działalności nie był większy niż 60 000,00 euro, a jednocześnie wartość podatkowa gospodarstwa jest niższa niż 25 000,00 euro. Kwoty te uległy podwyżce o ok. 15% w stosunku do wartości z 2016 r.

Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz wygaśnięcie tego obowiązku następują od początku następnego roku podatkowego, w którym ujawniono zaistnienie lub zakończenie występowania warunków obligujących do ich prowadzenia. Gospodarstwa rolne objęte obowiązkiem prowadzenia pełnej ewidencji księgowej są zobowiązane także do prowadzenia rocznej inwentaryzacji, w tym rocznych planów zasiewu roślin, jak również sporządzania rocznego sprawozdania finansowego<sup>332</sup>. Zatem, aby móc ocenić zaistnienie jednego z powyższych warunków, niezbędne jest wyraźne oddzielenie majątku gospodarstwa rolnego od majątku osobistego rodziny.

Metoda porównania wpływów i wydatków może być zastosowana, gdy zyski gospodarstwa rolnego z działalności w ostatnim roku podatkowym nie były wyższe niż 30 000,00 euro, obroty w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług nie były wyższe niż 350 000,00 euro, a dodatkowo wartość podatkowa gospodarstwa rolnego jest niższa niż 25 000,00 euro<sup>333</sup>. Uproszczoną metodę można zastosować do dochodu z rolnictwa i leśnictwa, dochodu z działalności gospodarczej oraz

---

<sup>330</sup> R. Wesche, *Besteuerung der Landund Forstwirtschaft*, Raport 1247/2009, Bonn 2009, s. 7-60.

<sup>331</sup> Art. 141 *Abgabenordnung*.

<sup>332</sup> Art. 142 *Abgabenordnung*.

<sup>333</sup> R. Dziemianowicz, *Specyfika konstrukcji podatku dochodowego obciążającego gospodarstwa rolne w Unii Europejskiej*, „Zeszyty Naukowe SGGW” Problemy Rolnictwa Światowego, t. XV, Warszawa, 2006, s. 240.

dochodu z wykonywania wolnego zawodu<sup>334</sup>. Po spełnieniu jednego z powyższych warunków możliwe jest przyjęcie pewnego uproszczenia w ustalaniu dochodu, traktując go jako różnicę między przychodami podatkowymi a kosztami z nimi związanymi. Jest to w zasadzie przybliżony rachunek przepływów pieniężnych, gdyż zawiera także pozycje niepieniężne. Po stronie kosztów dopuszcza się zaliczenie rocznej amortyzacji składników majątkowych o długookresowym użytkowaniu. W rachunku nie są jednak uwzględniane stany magazynowe, należności i zobowiązania, rozliczenia międzyokresowych kosztów i przychodów oraz obrót między gospodarstwem produkcyjnym i domowym. Producent rolny ma obowiązek ujawnić wymagane wartości na odpowiednim formularzu urzędowym, przesyłanym następnie do organu podatkowego właściwego miejscowo<sup>335</sup>.

Niemiecki system podatkowy przewiduje również metodę określania dochodu, która może być stosowana wyłącznie przez sektor rolniczy<sup>336</sup>, tj. metodę szacowania zysku, zwaną *Durchschnittssätzen*. Omawiany mechanizm ze swej natury tylko w ograniczonym stopniu ocenia zdolność produkcyjną podmiotu, bowiem metoda zakłada odrębne, uproszczone wymogi formalne związane z opodatkowaniem oraz niższe efektywnie obciążenie podatkowe. Jest to przejaw preferencji podatkowych wobec producentów rolnych.

W 2010 r. ok. 25% niemieckich podatników prowadzących działalność rolniczą korzystało z metody szacowania zysku<sup>337</sup>. Zgodnie z *Einkommensteuergesetz* obliczanie dochodu za pomocą stawek przeciętnych jest dozwolone dla mniejszych gospodarstw rolnych<sup>338</sup>. Podatnikiem może być wyłącznie rolnik, który osobiście zarządza gospodarstwem uprawiającym na powierzchni nie większej niż 20 ha użytków rolnych (nie wliczając roślin specjalnych), a inwentarz żywy nie przewyższa 50 sztuk zwierząt dużych (np. bydła). Obliczenie dochodu za pomocą stawek przeciętnych odbywa się w następujący sposób. Na wstępie określa się kwotę zysku gospodarstwa rolnego na podstawie schematu opisanego w załączniku nr 1a do *Einkommensteuergesetz*<sup>339</sup>. Do

---

<sup>334</sup> § 4 ust. 1 *Einkommensteuergesetz* w związku z §2 ust. 1 *Einkommensteuergesetz*.

<sup>335</sup> I. Cholewa, G. Nachtman, *Analiza przewidywanych skutków wprowadzenia reformy podatkowej w polskim rolnictwie na tle rozwiązań niemieckich*, „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej”, 2/2014, s. 107.

<sup>336</sup> W przeciwieństwie do przedstawionej wcześniej preferencyjnej metody porównywania wpływów i wydatków dostępnej również dla przedstawicieli wolnych zawodów i mniejszych przedsiębiorców.

<sup>337</sup> R. Budlewska, R. Dziemianowicz, *Estimation of tax base in personal income tax as a form of support for agriculture in Germany*, Wydanie 4, Special Issue 1, 2015, s. 206.

<sup>338</sup> §13a *Einkommensteuergesetz*.

<sup>339</sup> Sposób obliczenia jest dosyć podobny do polskiego hektara przeliczeniowego, przy czym brane są pod uwagę również sztuki bydła w stadach powyżej 25 sztuk. Uśredniony zysk na hektar został określony na 350 euro, jednak każdy z 14 typów produkcji roślinnej ma inny współczynnik. I tak np. produkcja winogron w 1. grupie charakteryzuje

otrzymanej kwoty dolicza się pozostałe pożytki gospodarstwa (takie jak działalność agroturystyczna czy produkcja wina), ale tylko tych, których każdorazowa wartość podatkowa przekracza 500,00 euro. Następnie dodaje się zyski quasi-rolnicze (podobnie jak np. usługi rolnicze, usługi agroturystyczne lub pożytki z lasu, ale także zbywanie budynków gospodarskich – więcej w rozdziale 1.3.), ustalone odrębnie, o ile przekraczają 1 534,00 euro. Na następnym etapie dolicza się zainkasowane kwoty z dzierżaw i wynajmu, co pozwala otrzymać sumę częściową. Na zakończenie, od sumy częściowej odlicza się następnie zapłacone z góry czynsze dzierżawne, odsetki od długów, trwałe ciężary oraz wydatki o charakterze produkcyjnym, uzyskując stawkę przeciętną<sup>340</sup>. Dochody przekraczające dopuszczalny limit ustalony dla metody szacunkowej muszą być już opodatkowane według reguł odpowiadających dochodom pochodzącym z prowadzonej działalności gospodarczej, a więc w mniej korzystny sposób.

Jak bardzo preferencyjną dla gospodarstw rolnych metodą jest szacowanie zysku podatkowego, pokazuje tabela nr 7. Z badań Bundestagu wynika, że różnice między dochodem określonym tą metodą a tym wynikającym z ksiąg rachunkowych są nawet 35-krotne.

Tabela 7. Porównanie dochodów w wybranych działach specjalnych rolnictwa określanych metodą szacowania zysku podatkowego, a także na podstawie ksiąg rachunkowych w 2010 r.

Produkcja rolnicza	Wartość dochodu określona na podstawie ksiąg rachunkowych (euro)	Wartość dochodu określona na podstawie metody szacowania zysku podatkowego (euro)
Uprawa chmielu	5 398,00	512,00
Uprawa winorośli	5 874,00	512,00
Ogrodnictwo, w tym:		
- uprawa owoców,	17 483,00	512,00
- uprawa warzyw,	8 076,00	512,00
- kwiaciarnictwo.	7 251,00	512,00
Szkółka leśna	45 699,00	512,00

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie Statistisches Bundesamt, 2010, Deutscher Bundestag.*

się współczynnikiem 0,66 ha, a w 2. grupie 0,16 ha, z kolei szparagi w 1. grupie przeliczają się na 0,42 ha, a w 2. grupie 0,1 ha.

<sup>340</sup> J. Pawłowska-Tyszko, *Systemy podatkowe...*, op.cit., s. 40.

Ostatnią metodą ustalania dochodu z działalności rolniczej znaną niemieckiemu systemowi podatkowemu jest określanie wymiaru przez organ administracji skarbowej, a więc sposób zwany *schätzung der Besteuerungsgrundlagen*<sup>341</sup>, nazywany oszacowaniem podatkowym. Oszacowanie stosuje się tylko wobec rolników prowadzących księgi podatkowe, a więc nie dotyczy rolników obliczających swój dochód na podstawie szacowania zysku podatkowego oraz stosujących metodę porównania wpływów i wydatków.

Wymiar określany przez organ podatkowy może być częściowy lub zupełny. W przypadku tej pierwszej metody, bazując na zapisach ksiąg rachunkowych, dokonuje się ich stosownej korekty. W sytuacji jednak, gdy księgi okazały się być prowadzone w sposób nierzetelny, w ogóle nie były prowadzone lub podatnik błędnie obliczył salda przepływów finansowych, wobec braku innej możliwości obliczenie dokonywane jest przez organ podatkowy od nowa. Zważywszy na to, że w dokonywanych obliczeniach organowi przysługuje daleko idąca swoboda, metoda ta przybiera charakter sankcji mającej zniechęcić podatnika w przyszłości do popełniania błędów, skutkujących zaangażowaniem się organu podatkowego w wyliczenie jego dochodu.

#### **4.2.1.4. Pozostałe ulgi dla gospodarstw rolnych**

Poza preferencyjnymi metodami obliczania dochodu z działalności rolniczej niemiecki system podatkowy przewiduje również ulgi, odliczenia oraz inne regulacje korzystne dla gospodarstw rolnych. Wśród nich można wymienić: ulgę w opłatach elektrycznych, podatku od energii czy zwolnienie w podatku od spadków i darowizn. Gospodarstwa rolne są również zwolnione podmiotowo z podatku handlowego<sup>342</sup>.

Ustawa o podatku od energii energetycznej<sup>343</sup> (niem. *Stromsteuergesetz*) przewiduje ulgę w opłatach elektrycznych dla przedsiębiorstw produkcyjnych, a także gospodarstw rolnych oraz leśnych. Została wprowadzona z uwagi na chęć ograniczenia wpływu opłaty elektrycznej na międzynarodową konkurencyjność niemieckich jednostek produkcji rolnej. Ulga ma charakter

---

<sup>341</sup> Metoda oszacowania podatku uregulowana została w art. 162 ust. 2 *Abgabenordnung*.

<sup>342</sup> *An ABC on Taxes*, Federalne Ministerstwo Finansów Niemiec, Berlin, 2013.

<sup>343</sup> Ustawa z dnia 24 marca 1999 r. *Stromsteuergesetz* (Bundesgesetzblatt I S. 378/2000 ze zm.)

retroaktywny i wynosi 5,13 euro za każdą megawatogodzinę energii<sup>344</sup>. Można ją zastosować, gdy roczne zobowiązanie z tytułu tej opłaty przekracza 250,00 euro<sup>345</sup>.

Ustawodawca niemiecki przewidział również ułatwienia w przekazywaniu praw do gospodarstw rolnych, mając na uwadze przyspieszenie przemian społecznych. Ustawa o podatku od spadków i darowizn<sup>346</sup> (niem. *Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz*) przewiduje zwolnienia podatkowe, w rezultacie których gospodarstwa o łącznej wartości do 1 000.000,00 euro mogą być zasadniczo przeniesione lub odziedziczone w całości bez podatku<sup>347</sup>.

#### 4.2.2. Francja

Republika Francuska (fr. *République Française*), położona w Europie Zachodniej, jest unitarnym państwem demokratycznym o systemie prezydenckim. Metropolitarna część Francji rozciąga się od Morza Śródziemnego na południu do kanału La Manche i Morza Północnego na północy, oraz od Renu na wschodzie do Zatoki Biskajskiej na zachodzie<sup>348</sup>. Od północnego wschodu graniczy z Belgią i Luksemburgiem, od wschodu z Niemcami, Szwajcarią i Włochami, natomiast od południa Francja z Hiszpanią i Andorą. Terytoria zamorskie graniczą również z Brazylią, Surinamem i Holandią. Kraj jest połączony z Wielką Brytanią przez eurotunel przebiegający pod kanałem La Manche. Powierzchnia Francji wynosi 643.801 km<sup>2</sup>, a całkowita liczba ludności zamieszkującej nad Sekwaną wynosi 66,3 mln. Jest to piąty najlepiej rozwinięty kraj świata i jedenasty w rankingu dotyczącym warunków życia<sup>349</sup>. Francja należy do grona państw-założycieli UE, jest członkiem strefy euro, członkiem-założycielem ONZ oraz wchodzi w skład m.in. Międzynarodowej Organizacji Frankofonii<sup>350</sup>, G8 oraz Unii Łacińskiej. Ma status stałego członka Rady Bezpieczeństwa ONZ, co oznacza, że posiada w nim prawo weta.

---

<sup>344</sup> Ulgi stosowane wobec zakładów produkcyjnych są daleko większe, chociaż wymagają spełnienia większej ilości warunków.

<sup>345</sup> § 9b *Stromsteuergesetz*.

<sup>346</sup> Ustawa z dnia 17 kwietnia 1974 r. *Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz* (Bundesgesetzblatt I S. 933/1974 ze zm.)

<sup>347</sup> § 13b *Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz*.

<sup>348</sup> Francuzi często nazywają swój kraj l'Hexagone (sześciokąt) ze względu na kształt części kontynentalnej Francji zbliżony do figury geometrycznej.

<sup>349</sup> The World Factbook, oficjalna strona internetowa Central Intelligence Agency, <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/> (online 08.04.2017).

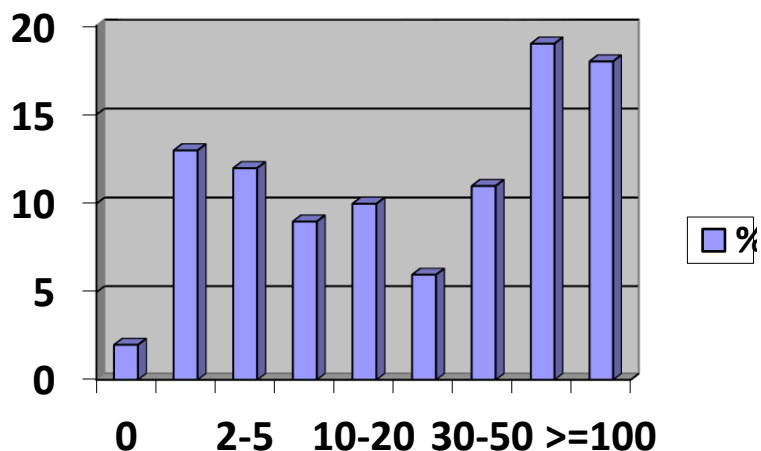
<sup>350</sup> Międzynarodowa Organizacja Frankofonii to organizacja zrzeszająca rządy krajów francuskojęzycznych. Inspiracją dla utworzenia wspólnoty frankofońskiej była Brytyjska Wspólnota Narodów.

#### 4.2.2.1. Rynek rolny we Francji

W 2010 r. we Francji funkcjonowało 490 000 gospodarstw rolnych. Podobnie jak w wielu innych krajach, również nad Sekwaną ubyla znaczna część tego typu podmiotów na przestrzeni lat 2000-2010 (we wcześniej badanym okresie było ich o 173 830 więcej). Tak drastyczny spadek podmiotów prowadzących działalność rolniczą nie odbił się znacząco na spadku areálu upraw rolnych, który wyniósł 27 mln ha, czyli zaledwie 3% mniej niż w 2000 r. Grunty uprawiane przez gospodarstwa rolne w metropolitalnej części kraju (tj. z wyłączeniem terenów zamorskich) stanowią 43% terytorium Francji.

Spadek ilości gospodarstw rolnych przy jednoczesnym utrzymaniu areálu na porównywalnym poziomie musiał przełożyć się na wzrost średniej wielkości gospodarstw we Francji. O ile w 2000 r. średnia wynosiła 42 ha, o tyle w 2010 r. zwiększyła się do 55 ha<sup>351</sup>. Pracownicy sektora rolnego stanowią we Francji dosyć dużą grupę społeczną w porównaniu z innymi krajami UE. W rolnictwie zatrudnionych jest 3,6% aktywnych zawodowo Francuzów, czyli 966 300 pracowników. Liczba spadła diametralnie w porównaniu z 2000 r., kiedy siła robocza zatrudniona w gospodarstwach rolnych wynosiła aż 1,3 mln<sup>352</sup>.

Wykres 5. Struktura agrarna Francji z podziałem na wielkość gospodarstw rolnych.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych EUROSTAT (*Agricultural census in France*).

<sup>351</sup> Jest to wartość pięciokrotnie większa od polskiej średniej wielkości gospodarstwa.

<sup>352</sup> Oficjalna strona internetowa EUROSTAT [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Agricultural\\_census\\_in\\_France](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Agricultural_census_in_France) (online 31.10.2016).



Wykres numer 5 zawiera dane prezentujące strukturę gospodarstw rolnych we Francji z podziałem na ich wielkość. Co ciekawe, gospodarstwa rolne liczące 30 ha i więcej stanowiły ponad połowę ich ogółu, zarządzając w sumie 92% całego areału kraju. Dane za 2010 r., pochodzące z EUROSTAT, pokazują, że w zasadzie żaden region Francji nie był typowo rolniczy, tj. nie przeważa pod względem ilości gospodarstw rolnych. Położenie gruntów rolnych było mniej więcej równomierne na terenie całego kraju. Chcąc jednak wskazać kluczowe regiony, należy wymienić całą południową Francję z Midi-Pirenejami, na terenie którego znajduje się 47 620 gospodarstw rolnych<sup>353</sup> (9,3% ogółu), Akwitanie z 43 060 gospodarstwami rolnymi (8,4% ogółu) oraz Rodan-Alpy, czyli region obejmujący 39 020 gospodarstw rolnych (7,6% ogółu).

W przeciwieństwie do pozostałych analizowanych krajów, we Francji dominującym pod względem wartości produkcji typem gospodarstw rolnych były winiarnie (aż 19% ogółu wartości SO<sup>354</sup>), na drugim miejscu uplasowały się gospodarstwa rolne o profilu produkcji mlecznej (13% SO), a na trzecim gospodarstwa rolne uprawiające rośliny oleiste i białkowe (12% SO). W 2010 r. struktura liczby gospodarstw rolnych w poszczególnych branżach była zbliżona. Najwięcej podmiotów zajmowało się uprawą roślin oleistych i białkowych (17% ogółu), drugą co do wielkości kategorię stanowiły winiarnie (14% ogółu), natomiast trzecią hodowcy bydła mięsnego<sup>355</sup> (ok. 12% ogółu). W części kontynentalnej Francji (z wyłączeniem La Reunion, Guadalupy, Gujany i Martyniki) hodowano zwierzęta odpowiadające 22,5 mln LSU. Hodowla bydła stanowiła 14 mln LSU (66% ogółu populacji zwierząt w tym kraju). Drugą kategorią była hodowla drobiu z 4,3 mln LSU (19% LSU), z kolei produkcja trzody chlewnej odpowiadała 3,2 mln jednostek LSU (14,2%)

#### **4.2.2.2. Ogólna charakterystyka francuskiego systemu podatkowego**

Na daniny publiczne we Francji składają się podatki, opłaty za usługi publiczne, cła oraz składki na ubezpieczenie społeczne. Administracja skarbową odpowiadającą za obsługę tych ciężarów dzieli się na trzy szczeble. Po pierwsze jest to administracja rządowa składająca się z Ministerstwa Finansów oraz innych instytucji centralnych, takich jak podatkowe agencje rządowe. Wskazane podmioty dysponują odrębnym budżetem i obsługują większość podatków. Po drugie,

---

<sup>353</sup> Podana liczba jest większa od liczby wszystkich gospodarstw rolnych w Belgii.

<sup>354</sup> Tak duża kontrybucja winiarni w wartość produkcji rolniczej Francji odzwierciedla długą tradycję kraju w produkcji wina.

<sup>355</sup> Producenci mleka stanowili 10% ogółu gospodarstw rolnych, co pozwoliło zająć dopiero 5. pozycję.

jest to administracja samorządowa, w której jurysdykcji znajdują się podatki lokalne. W skład administracji lokalnej wchodzi lokalne instytucje publiczne, izby handlowe czy urzędy lokalne, wszystkie finansowane przez samorząd terytorialny. Trzecim szczeblem są przedstawiciele tzw. trzeciego sektora, podmioty zajmujące się ubezpieczeniami społecznymi, prywatne podmioty w formie stowarzyszeń lub fundacji powołane przez obywateli w celu zarządzania składkami na ubezpieczenia społeczne, w tym m.in. rolniczymi ubezpieczeniami społecznymi, np. Stowarzyszenie Przyjaciół Niewidomych czy Kasy Regionalne Ubezpieczeń Chorobowych.

Administracja rządowa oddelegowała więc część swoich kompetencji stowarzyszeniom, a z czasem duże struktury upodobiły się do administracji publicznej<sup>356</sup>. Występowanie we Francji prywatnych stowarzyszeń zarządzających dużą częścią środków publicznych jest cechą unikatową w Europie. Podatnikiem francuskich podatków są osoby fizyczne i osoby prawne posiadające we Francji rezydencję podatkową<sup>357</sup>.

Warto przypomnieć, że opresywność podatków była jedną z głównych przyczyn leżących u podstaw wybuchu rewolucji francuskiej. Artykuł XIII Deklaracji Praw Człowieka i Obywatela z dnia 26 sierpnia 1789 roku brzmi: „Celem utrzymania władzy publicznej i ponoszenia wydatków na administrację niezbędnym jest podatek powszechny; musi być on równo rozdzielony między wszystkich obywateli w miarę ich środków”. Z kolei art. XIV tegoż dokumentu stanowi, że: „Wszyscy obywatele mają prawo bezpośrednio lub przez swych przedstawicieli stwierdzać zachodzącą potrzebę podatku powszechnego, swobodnie zezwalać nań, jako też określać jego wysokość, wymiar, sposób ściągania oraz czas trwania”. Wskazana zasada obowiązuje do dzisiaj i została odzwierciedlona w Konstytucji V Republiki Francuskiej z dnia 4 października 1958 r.<sup>358</sup>, która stanowi, że wyłączną kompetencję do nakładania nowych podatków ma władza ustawodawcza (fr. *Parlement Français*), jako plenipotencja narodu, a władza wykonawcza jedynie wdraża w życie decyzje parlamentu. Parlament ma wyłączne prawo ratyfikowania lub zatwierdzania traktatów międzynarodowych, które nakładają lub modyfikują podatki<sup>359</sup>. Konstytucja V Republiki Francuskiej stanowi, że umowa bilateralna może wejść w życie tylko, gdy druga strona umowy należycie, zgodnie z własnym prawem wewnętrznym, ją ratyfikowała<sup>360</sup>. Oznacza to, że krajowe

---

<sup>356</sup> M. Dziubińska-Michalewicz, *System ubezpieczeń zdrowotnych we Francji*, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Warszawa, 2002, s. 2.

<sup>357</sup> Overview of the French tax system, Public Finances Directorate General, Paryż, 2016, s.6.

<sup>358</sup> Art. 34 Konstytucji V Republiki Francuskiej z dnia 4 października 1958 r.

<sup>359</sup> Zgodnie z art. 53 Konstytucji V Republiki Francuskiej.

<sup>360</sup> Art. 55 Konstytucji V Republiki Francuskiej.

prawo podatkowe jest podporządkowane postanowieniom traktatów lub umów międzynarodowych. Z drugiej strony, hierarchia aktów prawnych została zachowana, a w przypadku niezgodności umowy międzynarodowej z Konstytucją umowa może być ratyfikowana dopiero po dokonaniu zmiany Konstytucji<sup>361</sup>.

We Francji funkcjonują następujące podatki: dochodowe (podatek PIT, podatek CIT, podatek od wynagrodzeń ze stosunku pracy, opłaty socjalne), majątkowe (podatek od spadków i darowizn, podatek od majątku (tzw. podatek solidarnościowy), podatek znaczkowy<sup>362</sup>) oraz podatki konsumpcyjne (podatek VAT, akcyza, podatek od konsumpcji produktów energetycznych, z fr. *taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques*).

Poza wymienionymi podatkami istnieją jeszcze pomniejsze podatki, opłaty i cła, jednak w porównaniu z innymi krajami, np. Belgią i Niemcami, we Francji nie istnieje przesadnie duża liczba danin publicznych. Mniejszą też rolę pełnią podatki lokalne, co wynika wprost z jej unitarnego charakteru. Istotną rolę odgrywa składka na ubezpieczenie społeczne. Najpowszechniejszą formą prowadzenia działalności gospodarczej jest jednoosobowa działalność gospodarcza (fr. *L'entreprise individuelle*).

Bardzo popularną formą prawną działalności prowadzonej przez rolników są organizacje działające na zasadzie stowarzyszeń rolniczych, takie jak GAEC (fr. *Groupement agricole d'exploitation en commun*), EARL (fr. *L'Exploitation Agricole à Responsabilité Limitée*) czy SCEA (fr. *La Société Civile d'Exploitation Agricole*). Z danych EUROSTAT wynika, że w 2013 r. we Francji ok. 25% podmiotów prowadzących działalność rolniczą posiadało formę holdingów rolniczych lub innych osób prawnych<sup>363</sup>.

Francuskie ustawodawstwo podatkowe stopniowo ulega uproszczeniu. Dla przykładu od 1993 r. zmniejszono liczbę progów w podatku dochodowym PIT z 13 do 5<sup>364</sup>. Udało się również dokonać procesu kodyfikacyjnego całego systemu podatkowego, a więc zarówno przepisy regulujące ogólne zasady prawa podatkowego, jak i przepisy prawa materialnego regulujące poszczególne podatki zostały ujęte w jednej ustawie – *Code général des impôts*.

---

<sup>361</sup> Art. 54 Konstytucji V Republiki Francuskiej.

<sup>362</sup> Zaliczany w poczet podatków majątkowych, gdyż najczęściej pobierany jest od czynności zbycia składników majątku, takich jak nieruchomości, zorganizowanej części przedsiębiorstwa, a także od rejestracji samochodu lub spadków i darowizn. Wbrew pozorom dochód z tytułu tego podatku jest znaczący, w 2006 r. wyniósł aż 14,7 mld euro.

<sup>363</sup> Oficjalna strona internetowa EUROSTAT [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Agricultural\\_census\\_in\\_France](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Agricultural_census_in_France) (online 31.10.2016).

<sup>364</sup> J. Pawłowska-Tyszkó, *Systemy podatkowe...*, op.cit., s. 50.

#### 4.2.2.3. Podatek dochodowy od osób fizycznych we Francji

Podatek dochodowy od osób fizycznych (fr. *impôt sur le revenu*) jest we Francji podstawowym podatkiem bezpośrednim. Co do zasady, jeżeli przepisy nie stanowią inaczej, wszystkie dochody, niezależnie od źródła, są sumowane do zagregowanego dochodu netto. Podatek dochodowy PIT jest podatkiem rocznym deklarowanym przez podatników w roku następującym po roku podatkowym. W 2015 r. przyniósł 69,5 mld euro dochodów budżetowych Francji<sup>365</sup>. Podobnie jak w przypadku niemieckiego systemu podatkowego, *Code général des impôts* wyróżnia 7 kategorii źródeł podatku dochodowego od osób fizycznych, takich jak dochód z działalności gospodarczej, dochód z działalności rolniczej, dochód z pracy czy najmu<sup>366</sup>.

Dochodem z działalności rolniczej jest co do zasady każdy dochód uzyskany przez rolnika, wynikający z eksploatacji gruntów rolnych, wśród których można wymienić: uprawę roślin w gospodarstwie rolnym, hodowlę zwierząt wszystkich gatunków, sprzedaż produktów rolnych i pochodzenia zwierzęcego, drobiarstwo, przychody z produkcji biomasy i energii odnawialnej, przychody z produkcji leśnej, produkcji grzybów, nowych odmian roślin, przychody z wynajmu pomieszczeń agroturystycznych, pszczelarstwo, hodowlę ryb, małż i skorupiaków<sup>367</sup>.

Mimo że źródła dochodu są różne, powinny być obliczone według zasad właściwych dla każdej z kategorii i ujawnione oddzielnie w deklaracji. Dochód podlegający opodatkowaniu (fr. *revenu fiscal de référence*) określany jest jako dochód globalny, periodyczny lub netto. Rodzina może rozliczać się w formie rodziny podatkowej (fr. *foyer fiscal*)<sup>368</sup>. Pojęcie *rodziny podatkowej* obejmuje współmałżonków, partnerów związku partnerskiego PACS<sup>369</sup>, małoletnie dzieci, dzieci pełnoletnie stanu wolnego do 21. roku życia (lub do 25. roku życia, jeżeli kontynuują studia), dzieci odbywające służbę wojskową i niepełnosprawne, osoby posiadające kartę inwalidzką, pozostające pod jednym dachem niezależnie od wieku i stopnia pokrewieństwa<sup>370</sup>.

Podatek dochodowy od osób fizycznych obejmuje wszystkie przychody pomniejszone o koszty uzyskania przychodu danej osoby lub rodziny za dany rok podatkowy. Przy obliczaniu podatku dochodowego brany jest pod uwagę roczny dochód całej rodziny podatkowej, w tym przede

---

<sup>365</sup> Overview of the French tax system, Public Finances Directorate General, Paryż, 2015, s.15.

<sup>366</sup> Art. 1 *Code général des impôts* wymienia dokładnie dochody z działalności gospodarczej; dochody niehandlowe (w większości wynikające z wykonywania wolnego zawodu); dochody z działalności rolniczej; dochody z nieruchomości; dochody z tytułu stosunku pracy, emerytury i renty; dochody inwestycyjne; zyski kapitałowe.

<sup>367</sup> Art. 63 *Code général des impôts*.

<sup>368</sup> Uregulowanej w art. 6 *Code général des impôts*.

<sup>369</sup> Pacte civil de solidarité, czyli związek partnerski.

<sup>370</sup> Zasady rozliczania rodziny podatkowej reguluje art. 12 *Code général des impôts*.

wszystkim zarobki (fr. *revenus*), emerytury (fr. *retraites*), zyski uzyskane z niektórych instrumentów oszczędnościowych (fr. *revenues des valeurs et capitaux, plus values et gains taxables*), zyski uzyskane z posiadanych nieruchomości (fr. *revenus fonciers*), ale również wydatki pozwalające na obniżenie podstawy opodatkowania (działające jak ulgi podatkowe).

Dochód podatnika podlega pomniejszeniu o 10% (fr. *déduction forfaitaire* – odliczenie ryczałtowe) lub o więcej, jeśli podatnik zadeklaruje i udokumentuje realne koszty zawodowe (fr. *frais réels*). Odliczeniu podlegają także inne kwoty. Na przykład, od 2018 r. nadano osobom powyżej 65. roku życia oraz niepełnosprawnym uprawnienie do ulgi podatkowej w wysokości 2 376,00 euro, jeżeli ich dochód nie przekracza 14 900,00 euro rocznie<sup>371</sup>. Jeżeli ich dochód roczny jest nieco wyższy i znajduje się w przedziale od 14 900,00 do 24 000,00 euro, wtedy tzw. zasiłek podatkowy wynosi 1 188,00 euro.

Mechanizmem wsparcia rodziny są tzw. części fiskalne (fr. *parts "N"*). Dochód netto jest dzielony przez sumę części fiskalnych, z których składa się rodzina podatkowa: jedna osoba to 1 część, małżonkowie/osoby związane PACS<sup>372</sup> to 2 części, pierwsze dziecko to 0,5 części, drugie to również 0,5 części, a każde następne dziecko to 1 część<sup>373</sup>. I tak, rodzina z jednym dzieckiem to 2,5 części fiskalne, a z czworgiem dzieci 4 części fiskalne. Wspomniana sześćoosobowa rodzina może podzielić swój dochód netto przez cztery i dopiero wtedy stosować stawki podatkowe, tj. jeżeli ich dochód wynosi 100 000,00 euro, to podstawą opodatkowania będzie 25 000,00 euro.

Francuski podatek dochodowy jest progresywny, a jego stawki ujęte zostały w tabeli poniżej.

Tabela 8. Stawki podatku dochodowego PIT we Francji w 2019 r.

Podstawa opodatkowania (euro)	Progresywna stawka podatku dochodowego
Od 0 do 9 964,00	0%
Od 9 964,00 do 27 519,00	14%
Od 27 519,00 do 73 779,00	30%
Od 73 779,00 do 156 244,00	41%
Powyżej 156 244,00	45%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie art. 197 *Code général des impôts*.

<sup>371</sup> Art. 157 *Code général des impôts*.

<sup>372</sup> Jak wynika z wyliczeń części fiskalnych partnerzy związku partnerskiego uzyskują taki sam benefit podatkowy jak małżonkowie.

<sup>373</sup> Overview of the French tax system, Public Finances Directorate General, Paryż, 2016, s. 35.

Kwota wolna od podatku została ustalona w 2019 r. na 9 964,00 euro. Od 2012 r. we Francji obowiązuje nowa, najwyższa stawka podatku w wysokości 45%, w zamian za jej wprowadzenie podniesiono niemal dwukrotnie kwotę wolną od podatku oraz zlikwidowano najniższą efektywną stawkę w wysokości 5,5%<sup>374</sup>.

#### 4.2.2.4. Sposób obliczania dochodu rolniczego

Francuskie gospodarstwa rolne mogą ustalać swój dochód na jeden z trzech sposobów. Pierwszy to obliczanie dochodu szacunkowego w oparciu o system podatku ryczałtowego (*forfait collectif*), z kolei dwa pozostałe obejmują odpowiednio dochód rzeczywisty obliczany na podstawie systemu uproszczonego (*r  el simplifi  *) lub na zasadach ogólnych (*r  el normal*). O ich wyborze decyduje podatnik po spełnieniu odpowiednich warunków (tabela 9)<sup>375</sup>.

Tabela 9. Metody obliczania dochodu rolniczego we Francji w roku podatkowym 2016.

Metoda obliczania podatku	Warunek zastosowania metody
System podatku ryczałtowego ( <i>forfait collectif</i> ) <sup>376</sup>	��rednie obroty gospodarstwa rolnego <sup>377</sup> osiągnięte na przestrzeni 2 ostatnich lat niższe niż 76 300 euro <sup>378</sup> , w sytuacji gdy rolnik nie prowadzi pozostałej działalności.
Uproszczona metoda liczenia dochodu rzeczywistego ( <i>r��el simplifi��</i> )	��rednie obroty gospodarstwa rolnego osiągnięte na przestrzeni 2 ostatnich lat pomiędzy 76 300 euro a 350 000 euro.
Ogólna metoda liczenia dochodu rzeczywistego ( <i>r��el normal</i> )	��rednie dochody gospodarstwa rolnego powy��żej 350 000 euro. Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Źródło: Opracowanie w  sne na podstawie Zarządzenia Premiera o informacji prawno-administracyjnej (*Direction de l'information légale et administrative - Premier ministre*) z dnia 7 stycznia 2016 r. - *Le régime du forfait remplacé par le régime micro    partir de 2017*

<sup>374</sup> *Ibidem*.

<sup>375</sup> Preferencyjne reżimy ustalania dochodu opisane są w art. 63-78 *Code général des imp  ts*.

<sup>376</sup> Od 2017 r. metoda *forfait collectif* została zastąpiona przez tzw. system mikrokredytów, zgodnie z którym dochód podlegający opodatkowaniu jest równy dochodowi rzeczywistemu w u  j  ciu trzyletnim, pomniejszonemu o standardowe potrącenie w wysokości 87% reprezentatywnych wydatków.

<sup>377</sup> Do dochodu w omawianym systemie wliczane są również dotacje, premie i dodatki wyrównawcze dla gospodarstwa.

<sup>378</sup> Limit obowiązujący od 2004 r.

W 2007 r. ok. 60% rolników rozliczało się na zasadach ryczałtowych, 20% na zasadach uproszczonego dochodu rzeczywistego oraz 20% na zasadach ogólnych<sup>379</sup>. Niezależnie od metody obliczania dochodu rolnicy mają dowolność w wyborze sposobu prowadzenia zapisów księgowych. Jest to niewątpliwie rozwiązanie korzystne z punktu widzenia budżetu państwa, a w latach wzmożonych inwestycji w gospodarstwie rolnym również może okazać się korzystne dla rolnika.

W celu zachęcenia rolników do prowadzenia zapisów księgowych, ustawodawca wprowadził specjalne bonifikaty, np. rolnik prowadzący księgowość może obniżyć dochód rolniczy podlegający opodatkowaniu o 20% oraz ma możliwość zaliczenia kosztów prowadzenia ksiąg rachunkowych rozliczanych w formie ulgi podatkowej. W zależności od wielkości, typu gospodarstwa rolnego oraz udziału ziemi dzierżawionej, dochód obliczony w sposób uproszczony może być niższy lub wyższy od obliczonego na podstawie zapisów księgowych. Według badań niemieckich uczonych dochód rolniczy obliczony według uproszczonych zasad może być we Francji niższy od dochodu księgowego nawet o 50%<sup>380</sup>. Z kolei badania przeprowadzone przez OECD wskazują, że dochód ryczałtowy jest niższy niż dochód obliczony w ramach systemu rachunkowości. Dla rolników zarabiających ok. 20 000,00 euro deklarowane dochody do opodatkowania stanowiły ok. 7% dochodów<sup>381</sup>.

Podstawą wyliczenia rolniczego zysku ryczałtowego *forfait collectif* jest średni osiągnięty zysk z hektara gruntu uprawnego, określany dla każdego rodzaju uprawy lub gospodarstwa rolnego w danym regionie rolniczym (departamencie lub jego części). Z omawianej metody wyłączone są następujące działalności: sprzedaż żywca rzeźnego, stowarzyszenia rolników, grupy leśne utworzone po 1997 r., przychody z wynajmu pomieszczeń agroturystycznych, przychody ze sprzedaży biomasy i produkcji energii odnawialnej. Organy podatkowe wyliczając uśredniony zysk, biorą pod uwagę wartość zebranych plonów i innych przychodów w roku kalendarzowym oraz uśrednione koszty związane z działalnością w tymże roku.

Dla zapewnienia realizacji konstytucyjnej zasady równego obciążenia podatkowego podatników, organy podatkowe biorą pod uwagę wartość uśrednionego zysku z danej uprawy w sąsiednich departamentach i starają się, aby nie odbiegały one od siebie w sposób znaczący. Rola

---

<sup>379</sup> H. van der Veen, H van der Meulen, K. van Bommel, B. Doornevet, *Exploring agriculture taxation in Europe*, LEI Hague 2007, s. 125.

<sup>380</sup> R. Parsche, P. Haug, A. Marcelo, C. Woon Nam, B. Reichl, *Internationaler Vergleich der Systeme zur Besteuerung der Land und Forstwirtschaft*, Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung, Monachium, 2000, s. 17.

<sup>381</sup> Fiscalité et sécurité sociale: Le secteur agricole, OECD, 2005, s. 79.

ustanawiania tabeli średnich zysków ryczałtowych przypada departamentalnej Komisji ds. Podatków Bezpośrednich i Podatków od Obrotu (fr. *commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires*), która prowadzi w tej sprawie postępowanie administracyjne. Od jej decyzji przysługuje odwołanie do centralnej komisji ds. podatków. Administracja skarbową sporządza i przedstawia komisji szczegółowe sprawozdania finansowe wybranej próby gospodarstw rolnych poszczególnych kategorii, które w założeniu pozwolą ocenić komisji przeciętny dochód oraz koszty prowadzonej działalności. Możliwy jest dialog pomiędzy interesariuszami, polegający na dopuszczeniu odrębnych sprawozdań finansowych przedstawicieli rolników, np. izb rolniczych<sup>382</sup>. Przychód ryczałtowy może, a nawet powinien, uwzględniać zdarzenia losowe o charakterze przypadkowym lub naturalnym, niezależne od człowieka, wpływające na wielkość produkcji, np. grad, mróz, trąby powietrzne, ulew, powodzie, susze, epidemie chorób powodujące masowe padnięcia inwentarza żywego.

W przypadku gospodarstw rolnych o charakterze mieszanym wyróżnia się w danym regionie rolniczym kilka kategorii i dla każdej z nich określa się średni zysk z ha. Gospodarstwa rolne są przydzielane do odpowiedniej kategorii w zależności od dochodu katastralnego. Zasadniczo ryczałtowy zysk jest z nim skorelowany. Dochód katastralny może podlegać modyfikacji o współczynniki korekty uwzględniające rodzaj upraw, ich rozmiar i inne elementy, które, niezależnie od osoby prowadzącej gospodarstwo rolne, wpływają na wyniki gospodarstwa.

Gospodarstwa rolne specjalistyczne to najczęściej takie, które wykonują następującą działalność: uprawa winorośli, uprawa owoców, warzyw, kwiatów, pszczelarstwo, hodowla ostryg, szkółek leśnych, produkcja grzybów czy hodowla ptaków. Podstawą opodatkowania ryczałtowego w przypadku powyższych działalności mogą być jednostki powierzchni (nie tylko ha, ale również np. ar lub m<sup>2</sup>) lub liczba jednostek produkcyjnych (np. pogłowie bydła, liczba drobiu, hektolitry wina, liczba drzew).

Co roku administracja skarbową przedstawia komisjom departamentowym dokument zawierający propozycje w zakresie podziału departamentu na regiony rolnicze (o ile w ramach jednego departamentu występują istotne różnice w dochodach); określenia kategorii gospodarstw upraw mieszanых w poszczególnych regionach rolniczych oraz współczynników korygujących (jeżeli takowe występują); określenia uśrednionego zysku ryczałtowego i czynszu dzierżawnego z ha, powstałego na podstawie typowych sprawozdań finansowych przeciętnego gospodarstwa

---

<sup>382</sup> J. Pawłowska-Tyszko, *Systemy podatkowe...*, op.cit., s. 55.



rolnego, charakterystycznego dla regionu pod względem rozmiarów, wydajności, struktury i rodzaju produkcji, a także wyznaczenia kategorii produkcji uznawanych w danym roku za specjalne.

Jak zostało wcześniej nadmienione, gospodarstwa rolne, które przekroczą średni dochód z dwóch ostatnich lat w wysokości 76 300,00 euro, stosują jedną z dwóch metod obliczania dochodu rzeczywistego. Uproszczona metoda polega na preferencyjnym, znacznie korzystniejszym obliczaniu wartości zapasów, a także na uproszczeniu obowiązków sprawozdawczych<sup>383</sup> w stosunku do przeciętnego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą.

Gospodarstwa rolne, które osiągają średni przychód powyżej 350 000,00 euro za ostatnie dwa lata, są zobowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych na zasadach ogólnych, chociaż również wtedy korzystają z szeregu ulg i odliczeń.

Poza obowiązkami dotyczącymi przedsiębiorstw handlowych i usługowych, gospodarstwa rolne muszą również prowadzić księgę dzienną, uwzględniającą wszelkie zdarzenia relewantne z punktu widzenia ekonomiki i prawa podatkowego, które miały miejsce każdego dnia, księgę spisu inwentarskiego, a także załączać do deklaracji podatkowej deklarację wyniku na druku nr 2143, uwzględniającą specyfikę prowadzenia działalności rolniczej. Francuski system podatkowy zachęca gospodarstwa rolne stosujące powszechną metodę dochodu rzeczywistego do przystępowania do koncesjonowanych centrów zarządzania oraz korzystania z usług profesjonalnych doradców i księgowych zatwierdzonych przez administrację. Ustawodawca stosuje w tym celu ciekawą metodę – otóż zysk producentów rolnych, którzy nie stosują się do powyższych zasad, powiększany jest o 25%.

#### 4.2.3. Belgia

Królestwo Belgii (nid. *Koninkrijk België*, fr. *Royaume de Belgique*, niem. *Königreich Belgien*) jest niewielkim państwem federacyjnym położonym w zachodniej Europie, w południowych Niderlandach. Graniczy od zachodu z Francją, od południa z Luksemburgiem, od wschodu z Niemcami i od północy z Holandią. Kraj jest członkiem UE, ONZ, Beneluxu oraz

---

<sup>383</sup> Deklaracja według wzoru nr 2139, którą mają obowiązek składać gospodarstwa rolne objęte metodą *r el simplifi  * jest dostosowana do rolniczego planu kont i zawiera tabel   środków trwałych i amortyzacji a także, w informacji dodatkowej, uproszczony rachunek wyniku finansowego i uproszczony bilans, zestawienie rezerw i wykaz rezerw niepodlegających odliczeniu.

NATO. W 2009 r. całkowita liczba ludności Belgii wynosiła 11,15 mln mieszkańców<sup>384</sup>, a powierzchnia kraju to 30 528 km<sup>2</sup>.

Kraj jest monarchią konstytucyjną. Konstytucja Belgii (nid. *De Belgische Grondwet*, fr. *La Constitution Belge*, niem. *Die Verfassung Belgiens*) została przyjęta w 1831 r., po zwycięstwie rewolucji sierpniowej 1830 r. była rewidowana siedmiokrotnie: w 1893 r., 1919 r., 1970 r., 1980 r., 1988 r., 1993 r. oraz 2001 r.. Jak stanowi tytuł III Konstytucji, parlament składa się z dwóch izb: Izby Reprezentantów (nid. *Kamer van Volksvertegenwoordigers*, fr. *la Chambre des Représentants*, niem. *Abgeordnetenammer*), w której skład wchodzi 150 deputowanych wybieranych w wyborach bezpośrednich, zgodnie z systemem proporcjonalnym oraz Senatu (nid. *Senaat*, fr. *le Sénat*, niem. *der Senat*). Jego członkowie są zarówno wybierani w wyborach bezpośrednich (25 przez społeczność flamandzką, 15 przez Walonów), jak i wyłanianiani przez rady prowincjonalne. Na mocy Konstytucji w Senacie zasiada również pełnoletnie<sup>385</sup> potomstwo panującego monarchy.

Belgia składa się z trzech regionów autonomicznych: obujęzycznego Regionu Stołecznego Brukseli, niderlandzkojęzycznej Flandrii oraz francuskojęzycznej Walonii. Każdy region autonomiczny posiada swego ministra-prezydenta wybieranego przez lokalny parlament. Oprócz tego Belgia jest podzielona na trzy wspólnoty językowe: francuską (fr. *Communauté Française*), flamandzką (nid. *Vlaamse Gemeenschap*) i niemieckojęzyczną (niem. *Deutschsprachigen Gemeinschaft*). Poza tym Konstytucja wyróżnia również cztery regiony językowe<sup>386</sup>: region francuskojęzyczny (język waloński), region niderlandzkojęzyczny (język flamandzki), dwujęzyczny region Brukseli i region niemieckojęzyczny.

#### **4.2.3.1. Rynek rolny w Belgii**

Dane EUROSTAT pokazują, że sektor rolniczy w Belgii ulega stopniowemu scalaniu agrarnemu i nieznacznie poprawił swoją efektywność ekonomiczną między 2000 r. a 2010 r. W 2010 r. funkcjonowało tam 42 850 gospodarstw rolnych. Taka liczebność należy do najmniejszych w krajach UE<sup>387</sup>. Na uwagę zasługuje fakt drastycznego spadku pomiędzy 2000 r. a 2010 r., aż 31% gospodarstw rolnych zawiesiło swoją działalność (w 2000 r. funkcjonowało ich 61 710). Grunty

---

<sup>384</sup> *Chiffre global de la population par commune*, Dyrekcja Generalna Institutions et Population, 2009.

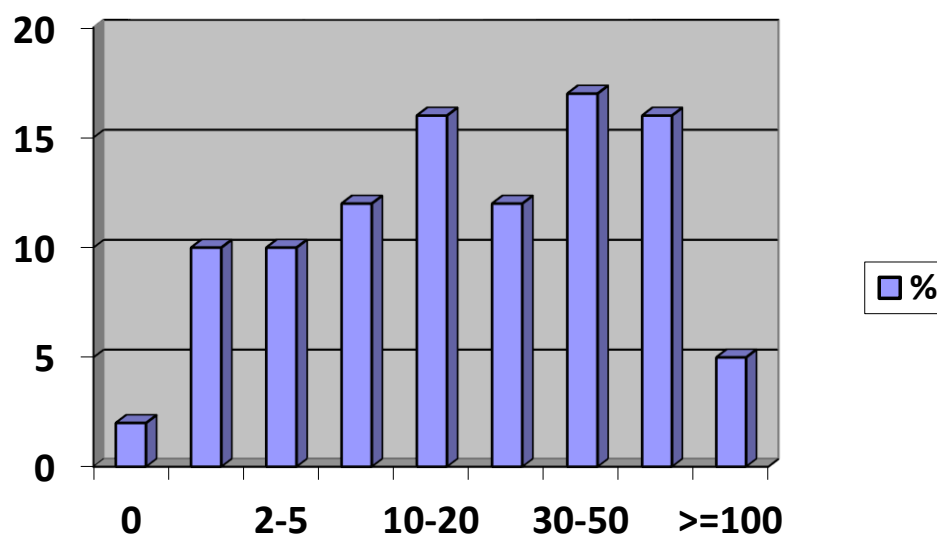
<sup>385</sup> Stanowi o tym art. 72 Konstytucji Belgii. Prawo belgijskie uznaje osiągnięcie 18 roku życia jako cenzus wejścia w okres pełnoletności i z tym wiekiem wiąże prawo do zasiadania w Senacie, jednakże potomkowie królewscy osiągają prawo głosu w izbie wyższej dopiero po osiągnięciu 21 roku życia.

<sup>386</sup> Art. 4 Konstytucji Belgii.

<sup>387</sup> Jedynie Dania ma nieznacznie mniej gospodarstw rolnych (42 100).

uprawne w Belgii zajmują ok. 1,4 mln ha, co stanowi 44% powierzchni kraju. W 2010 r. 80 940 Belgów było na stałe zatrudnionych w rolnictwie (26 200 osób opuściło sektor rolnictwa, co daje spadek o 24% w ciągu dekady,) stanowiąc 1,6% aktywnej zawodowo populacji kraju. To jeden z najniższych wskaźników w krajach UE.

Wykres 6. Struktura agrarna Belgii z podziałem na wielkość gospodarstw rolnych<sup>388</sup>.



*Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych EUROSTAT.*

W 2010 r. średnie gospodarstwo rolne prowadziło działalność na areale 32 ha. Analizując typy gospodarstw rolnych działających w Belgii dominującymi profilami są: hodowla bydła mięsnego (19%), uprawa zbóż (15%) oraz produkcja mleka (13%). Z kolei największy, bo 20-procentowy, udział w wartości krajowej produkcji liczonej we współczynniku SO mają producenci trzody chlewnej (stanowią zaledwie 7% ogółu gospodarstw rolnych) oraz producenci mleka (14%). Znaczący udział mają również hodowcy bydła mięsnego, którzy odpowiadają za 10% SO Belgii. W 2010 r. niemal 25 000 gospodarstw rolnych hodowało 2,6 mln sztuk bydła, przy czym ogół LSU w tym kraju wynosił 3,8 mln.

<sup>388</sup> Wśród podmiotów o areale 0 ha znajdują się gospodarstwa o profilu wyłącznie hodowlanym.

#### 4.2.3.2. System podatkowy w Belgii

Ciężar danin publicznych w Belgii jest zaraz po Danii najwyższym w Europie. Dane EUROSTAT<sup>389</sup> z listopada 2018 r. pokazują, że podatki dochodowe w Belgii stanowią 47,3% PKB *per capita* (z uwzględnieniem składek społecznych). Dla porównania średnia w UE to 40,2%, a w strefie euro 41,4%<sup>390</sup>. Tak wysokie obciążenie podatkowe jest przedmiotem krytyki, jako że m.in. prowadzi do ograniczenia konkurencyjności belgijskiej gospodarki na rynku międzynarodowym<sup>391</sup>. Do tego belgijski system podatkowy uchodzi za jeden z najbardziej skomplikowanych w całej UE.

Na obciążenia podatkowe, którymi objęte są gospodarstwa rolne w Belgii, składają się przede wszystkim podatki dochodowe (podatek PIT, podatek CIT, podatek od zysków kapitałowych), podatki majątkowe (podatek od nieruchomości, podatek od przeniesienia prawa własności) oraz podatki konsumpcyjne (podatek VAT, podatek akcyzowy).

Dodatkowo, w Belgii funkcjonuje wiele innych danin o charakterze publicznoprawnym, m.in. opłaty za korzystanie ze środowiska<sup>392</sup>, a także podatki lokalne, które odgrywają szczególną rolę i mogą być istotnie zróżnicowane w poszczególnych regionach kraju. Przejawia się to m.in. poprzez szczególne uwarunkowania historyczne, takie jak specyficzne ulgi podatkowe dla regionu flamandzkiego. Od 2015 r., po wprowadzeniu Reformy Sześciu Regionów, kraje związkowe zyskały daleko idącą autonomię<sup>393</sup> podatkową i mogą uzupełniać podatek PIT o własną dopłatę. Oznacza to, że podatek ten składa się z dwóch komponentów: federalnego PIT oraz regionalnego PIT. Na podatek regionalny w latach 2015-2017 mogło się składać maksymalnie 35,117% całości obciążenia podatkowego z tytułu PIT, natomiast od 2018 r. współczynnik ten wynosi 32,591% dla regionu stołecznego oraz 33,257% dla pozostałej części Belgii<sup>394</sup>.

---

<sup>389</sup> Oficjalna strona EUROSTAT: Tax Revenue Statistics [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax\\_revenue\\_statistics#General\\_overview](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics#General_overview) (online 28.05.2019).

<sup>390</sup> Warto jednak podkreślić, że Belgia stara się stopniowo zmniejszać wielkość obciążeń swojego systemu podatkowego. Dla przykładu w 2014 r. podniesiono nieznacznie progi progresji podatkowej, co przełożyło się na zmniejszenie relacji opodatkowania do PKB na mieszkańca o 1%.

<sup>391</sup> *Country Report Belgium 2016. Including an In-Depth Review on the prevention and correction of macroeconomic imbalances*, Komisja Europejska, Bruksela, 2016, s. 3, 10.

<sup>392</sup> Wśród belgijskich danin publicznych możemy również wymienić podatek od środków transportu (ang. *entry into service tax*), podatek od długotrwałego oszczędzania, podatek od dokumentów w formie pisemnej (np. testamentu, darowizny, ale również dokumentów bankowych), podatek partycypacyjny (nakładany na przedsiębiorstwa, których pracownicy nie partycypują w zyskach w ustalonej wysokości).

<sup>393</sup> W wyłącznym władztwie podatkowym krajowych organów podatkowych w zakresie podatków dochodowych pozostało przede wszystkim określanie podstawy opodatkowania,

<sup>394</sup> Tax Survey nr 30, 2018. Federal Public Service Finance, 2018, s. 22.

Belgijski podatek dochodowy w przeważającej części opisany jest w jednym akcie normatywnym – Kodeksie podatku dochodowego (nid. *Wetboek van inkomstenbelastingen*), wprowadzonym królewskim dekretem z dnia 10 kwietnia 1992 r. Corocznie Federalny Departament Badań Finansowej Służby Publicznej publikuje na swojej stronie internetowej dokument o nazwie Tax Survey, w którym opisuje zmiany w ustawach podatkowych. Na szczególne uznanie zasługuje fakt, że dokument wydawany jest w języku flamandzkim, holenderskim, francuskim i angielskim<sup>395</sup>, co ułatwia działanie międzynarodowym firmom w kraju o silnych powiązaniach kapitałowych i gospodarczych z Francją, Niemcami i Holandią.

#### **4.2.3.3. Podatek dochodowy w Belgii oraz opodatkowanie gospodarstw rolnych**

System podatkowy Belgii zakłada, że sposób opodatkowania podmiotu jest uzależniony od jego formy prawnej. Jako że zaledwie 11,6%<sup>396</sup> gospodarstw rolnych w Belgii prowadzi swoją działalność w formie spółki kapitałowej<sup>397</sup>, podatek dochodowy od osób prawnych ma niewielkie znaczenie. Stąd w dalszej części autor dokonał analizy podatku PIT, będącego obciążeniem większości podmiotów zaangażowanych w działalność rolniczą.

Warto podkreślić, że w przypadku popularnej wśród belgijskich rolników formy prowadzenia działalności rolniczej, tzw. *Landbouwenvennootschap*<sup>398</sup>, istnieje możliwość wyboru opodatkowania pomiędzy podatkiem dochodowym od osób fizycznych oraz podatkiem dochodowym od osób prawnych, przy czym tę drugą formę można wybrać wyłącznie po spełnieniu kumulatywnie dwóch warunków: posiadania przez spółkę aktywów netto o wartości co najmniej 30.950,00 euro oraz partycypacji w spółce co najmniej trzech partnerów<sup>399</sup>.

---

<sup>395</sup> Częściowo wynika to z obowiązywania wielu języków urzędowych.

<sup>396</sup> Według danych EUROSTAT na w okresie od 2007 do 2013 procentowy udział producentów rolnych będących osobami prawnymi wzrósł niemal dwukrotnie.

<sup>397</sup> Belgijskie prawo handlowe zakłada możliwość powołania trzech rodzajów spółek kapitałowych: *besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid* (odpowiednik polskiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością), *naamloze vennootschap* (odpowiednik polskiej spółki akcyjnej) oraz *coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid* (odpowiednik polskiej spółki komandytowej).

<sup>398</sup> Którą regulują art. 789-838 belgijskiego Kodeksu spółek (*Wetboek van Vennootschappen*). Co ciekawe, ta bardzo popularna forma prawna zniknęła pod koniec 2018 r. wraz ze zlikwidowaniem rozróżnienia w belgijskim systemie prawnym na spółki osobowe i spółki handlowe. Następnie spółka rolna wróciła po kilku tygodniach na mocy ustawy z 21 grudnia 2018 r.

<sup>399</sup> H. van der Veen, H van der Meulen, K. van Bommel, B. Doornevet, *Exploring agriculture taxation in Europe*, LEI Hague 2007, str. 85.

Jak zostało zaznaczone, gospodarstwa rolne w Belgii objęte są podatkiem na zasadach ogólnych, jednak specyfika produkcji rolnej została uwzględniona m.in. poprzez możliwość szacowania dochodu przez gospodarstwa nieprowadzące ksiąg rachunkowych.

Wymiar podatku odbywa się poprzez zsumowanie przychodów z siedmiu kategorii<sup>400</sup>, w tym z wynagrodzenia ze stosunku pracy, wykonywania wolnego zawodu czy wpływów zastępczych (emerytury, renty, zasiłku dla bezrobotnych, zasiłku przedemerytalnego itp.). Co ciekawe, przychody z aktywności rolniczej, wytwórczej oraz handlowej znajdują się łącznie w jednej kategorii źródeł.

Następnie od tak osiągniętej, zagregowanej sumy przychodu odliczane są ulgi<sup>401</sup>, a w następnej kolejności koszty uzyskania przychodu, ustalane na zasadzie ryczałtowej lub rzeczywiście poniesionych, udokumentowanych kosztów.

Tabela 10. Progresja podatkowa w Belgii.

Przychód roczny w euro	Stawka podatku dochodowego
Od 0 do 11 070,00	25%
Pomiędzy 11 070,00 a 12 720,00	30%
Pomiędzy 12 720,00 a 21 190,00	40%
Pomiędzy 21 190,00 a 38 830,00	45%
Powyżej 38 830,00	50%

*Źródło: Belgian Tax Survey 2018, Federalne Służby Publiczne, s. 72.*

Dochód policzony w powyższy sposób jest opodatkowany progresywnym podatkiem dochodowym (zob. tabela nr 10).

<sup>400</sup> Belgian Tax Survey nr 30, 2018. Federalne Służby Publiczne, Bruksela, 2018, s. 35-36. Wszystkie wymienione kategorie to wynagrodzenia ze stosunków pracy; kontraktów menadżerskich; świadczeń alimentacyjnych; przychodów z aktywności rolniczej, wytwórczej oraz handlowej; wpływów z tytułu wykonywania wolnego zawodu; wpływów z tytułu zakończonej aktywności zawodowej (np. tantiemy lub prawa autorskie); wpływów zastępczych, tj. emerytury, renty, zasiłku dla bezrobotnych, zasiłku przedemerytalnego itp.

<sup>401</sup> W belgijskim systemie podatkowym występuje wiele ulg, co dodatkowo go komplikuje. Jako przykłady można wymienić ulgę prorodziną (kwota ulgi waha się pomiędzy 1.580 euro za pierwsze dziecko nawet do 14.730 euro za czwórkę dzieci), ulgę dla weteranów wojennych, zachęty inwestycyjne (np. na wydatki na zabezpieczenie przeciwpożarowe budynków mieszkalnych, na ubezpieczenie od włamań, na remont budynków mieszkalnych, na stosowanie technologii energooszczędnych, na zakup samochodów napędzanych elektrycznie, z tytułu wpływów zastępczych.) Występują również liczne odliczenia, np. regularne oszczędzanie lub składkowanie na ubezpieczenie na życie potrafi obniżyć naliczony podatek dochodowy o 30%, a wspieranie instytucji charytatywnych lub opieka nad dzieckiem do 12. roku życia nawet do 45%.

Kwota wolna od podatku w 2016 r. wynosiła 7 270,00 euro<sup>402</sup>, z kolei w 2018 r. już 7 430,00 euro<sup>403</sup>. Podmioty posiadające odrębną osobność prawną są opodatkowane podatkiem CIT, w którym przedmiotem opodatkowania jest zysk podatkowy, tj. suma przychodów pomniejszona o koszty uzyskania przychodów. Są one zobowiązane do prowadzenia ewidencji księgowej. Podstawową stawką podatku CIT jest 33%. Wyjątek od tej reguły stanowi możliwość zastosowania do dochodów poniżej 322 500,00 euro stawek przedstawionych w poniższej tabeli.

Tabela 11. Stawki podatkowe dla podatku CIT dla dochodów poniżej 322 500,00 euro.

Przychód roczny w euro	Stawka podatku CIT
Od 0,00 do 25.000,00	24,25%
Pomiędzy 25.000,00 a 90.000,00	31%
Pomiędzy 90.000,00 a 322.500,00	34,5%
Powyżej 322.500,00	33%

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Belgian Tax Survey 2018, s. 116-117.*

Możliwość zastosowania przez podatnika preferencyjnych stawek podatku CIT jest uzależniona od spełnienia kumulatywnie 4 warunków<sup>404</sup>. Przede wszystkim podmioty takie muszą wykonywać określoną działalność (w dużym stopniu ogólności uprawnienie takie tracą podmioty działające w branży finansowej) oraz posiadać odpowiedni skład akcjonariatu (co najmniej 50% udziałów w spółce musi należeć do osoby fizycznej). Stosuje się również określone limity wypłaconej dywidendy (w ostatnim roku podatkowym wartość rzeczywiście wypłaconej dywidendy w stosunku do wartości kapitału zakładowego nie może przekroczyć 13%) oraz wynagrodzenia członków zarządu. Zgodnie z tym ostatnim wymogiem obciążenie podatkowe przynajmniej jednego członka zarządu spółki (lub innej osoby reprezentującej spółkę na zewnątrz), nie powinno być niższe niż obciążenie podatkowe spółki (warunek aktualny jedynie w sytuacji, gdy wynagrodzenie ww. osoby jest wyższe niż 36 000 euro w danym roku podatkowym).

<sup>402</sup> Belgian Tax Survey 2016, Federalne Służby Publiczne, Bruksela, 2016, s. 67. Kwota może być powiększona w zależności od sytuacji życiowej podatnika. Jeżeli jego podstawa opodatkowania nie przekracza 26.280,00 euro, kwota wolna podnoszona jest do 7.380,00 euro, a w sytuacji gdy podatnik lub jego małżonek jest niepełnosprawny kwota wolna wzrasta do 8.600,00 euro.

<sup>403</sup> Belgian Tax Card 2018, KPMG, <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2018/06/TAX-TaxCard-uk-2018-LR.pdf> (online 28.05.2019).

<sup>404</sup> Belgian Tax Survey 2018, Federalne Służby Publiczne, Bruksela, 2018, s. 117.

W Belgii funkcjonuje metoda szacowania dochodu z działalności rolnej. Belgijskie gospodarstwa rolne mogą ustalać swoją podstawę opodatkowania w podatkach dochodowym na jeden z trzech sposobów: poprzez obliczenie rzeczywistego dochodu na podstawie ewidencji księgowej, w sposób szacunkowy, tj. na podstawie metody wyceny jednostkowej<sup>405</sup> oraz poprzez porównanie<sup>406</sup>. W przypadku działalności rolnej prowadzonej przez osoby fizyczne istnieje możliwość wyboru jednej z trzech wskazanych metod, przy czym ta szacunkowa jest niezwykle popularna i wybiera ją nawet do 80% producentów rolnych<sup>407</sup>.

Szacowanie dochodu rolniczego odbywa się na podstawie normatywu ustalanego okresowo we współpracy z organizacjami rolniczymi. Istnieją odrębne normatywy dla czternastu regionów rolniczych, wydzielonych na podstawie różnic klimatycznych i jakości gleby. Normatywy w założeniu powinny zakładać przeciętny dochód z ha dla wskazanej działalności rolniczej. Określane są one mianem tzw. barema, a więc mówi się, że istnieją odrębne barema dla produkcji mlecznej, produkcji bydła mięsnego, produkcji trzody chlewnej, uprawy zbóż czy baremy specjalne, dla przykładu odpowiadające produkcji warzywniczej, drobiarskiej czy sadowniczej. Jeżeli organ skarbowy stwierdzi nadużycia lub świadome zaniżanie szacunkowej wartości dochodu rolniczego, sankcją jest korekta obliczeń w drodze decyzji administracyjnej, najczęściej na niekorzyść dla podatnika, jak również nałożenie obowiązku prowadzenia przez podatnika ksiąg rachunkowych w następnych latach podatkowych.

Przykładowy sposób wyliczenia barema dla gospodarstwa mlecznego został przedstawiony w tabeli 12. Podstawą do ustalenia dochodu jest tu wielkość powierzchni uprawianej przez gospodarstwo rolne, wyrażona w ha.

---

<sup>405</sup> Oficjalnie zwane *forfaitaire grondslagen van aanslag*, chociaż bardziej rozpowszechnione jako *Landbouwbarema*.

<sup>406</sup> Kodeks VAT (nid. *Belasting over de toegevoegde waarde* lub fr. *Taxe sur la valeur ajoutée*) wprowadzony Królewskim Dekretem nr 22 w dniu 15 września 1970 r. przewiduje również preferencje podatkowe na gruncie podatku VAT dla producentów rolnych. Art. 57 przywołanego aktu prawnego pozwala na stosowanie stałej stawki dla podmiotów, których obrót nie przekracza w danym roku 11 000 euro. Obciążenie stałą stawką przybiera formę *reverse charge*, gdyż w transakcji, w której sprzedawcą jest aktywny podatnik VAT, a nabywcą uprawnione gospodarstwo rolne, do wartości netto transakcji dodawany jest podatek od towarów i usług w wysokości 2% na dostawę drewna oraz 6% na dostawę innych towarów.

<sup>407</sup> H. van der Veen, H van der Meulen, K. van Bommel, B. Doornevet, *Exploring agriculture taxation in Europe*, LEI Hague 2007, str. 86.



Tabela 12. Przykład zastosowania systemu barem w gospodarstwie o profilu mlecznym w 2004 r.

Powierzchnia uprawianych roślin pastewnych (RP)	Sposób ustalania szacunkowego dochodu (euro)
Do 20 ha RP	$RP \times 882$
Pomiędzy 20 a 60 ha RP	$(882 \times 20) + (882+5) \times (RP - 20) + 0,5 \times (RP - 20) \times (RP - 21) \times 5$
Powyżej 60 ha RP	$(60 \times 882) + 4100 + (FC - 60) \times (882 + 200)$

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych H. van der Veen, H van der Meulen, K. van Bommel, B. Doornevet, Exploring agriculture taxation in Europe, LEI Hague 2007, str. 86.*

Co ciekawe, podstawą do wyliczenia dochodu normatywnego nie jest liczba krów, prawdopodobnie dlatego, że liczebność stada cechuje się mniejszą stabilnością na przestrzeni roku. Korelacja pomiędzy ilością krów mlecznych a możliwościami produkcyjnymi pasz przeznaczanych na ich utrzymanie, a osiągniętych z gruntów rolnych, była zdaniem ustawodawcy wystarczająca.

Często postuluje się odejście od systemu barem. Jest on przedmiotem krytyki zarówno specjalistów, jak i samych władz Belgii. Podkreśla się, że opisany system prowadzi do powstania nierówności podatkowej, nie uwzględnia bowiem rzeczywistych kosztów prowadzenia działalności, a w konsekwencji może nakładać różne ciężary podatkowe na dwa gospodarstwa rolne o cechach porównywalnych według systemu podatkowego. System normatywny uniemożliwia gospodarstwom rolnym legalne planowanie podatkowe, natomiast brak możliwości stosowania odpisów amortyzacyjnych nie zachęca do inwestycji. Wydaje się jednak, że pozostawienie możliwości wyboru dla podatnika, z której metody chciałby korzystać, było racjonalnym rozwiązaniem, tym bardziej biorąc pod uwagę znaczącą popularność tego sposobu obliczania podstawy opodatkowania<sup>408</sup>.

Trzecią metodą ustalania dochodu rolniczego, dostępną nie tylko ekskluzywnie dla gospodarstw rolnych, jest metoda porównawcza<sup>409</sup>. Jest stosowana, jeżeli ewidencja podatkowa była prowadzona w sposób nierzetelny lub w ogóle nie istnieje<sup>410</sup>. W takiej sytuacji zysk obliczony jest poprzez porównanie zysku osiągniętego przez co najmniej trzech podatników, wyróżniających

<sup>408</sup> J. Pawłowska-Tysko, *Systemy podatkowe...*, op.cit., s. 29-30.

<sup>409</sup> Uregulowana w art. 342 Kodeksu podatku dochodowego.

<sup>410</sup> C. de Munck, *Het landbouwbarema doorgelicht*, Uniwersytet Gent, 2016, s. 30.

się podobnymi cechami. Przepisy jako przykład relewantnych cech wskazują zainwestowany kapitał, obrót, liczbę zatrudnionych pracowników, siłę wytwórczą lub równowartość czynszu gruntów. Powyższy katalog jest otwarty, więc organ podatkowy, dokonujący szacunku zysku, ma dużą swobodę. Może również skorzystać z opinii stowarzyszeń lub związków zrzeszających podmioty z branż, do której zaliczany jest podatnik objęty metodą porównawczą. W przypadku gospodarstw rolnych mogłyby być to np. izby rolnicze.

#### **4.2.4. Hiszpania**

Królestwo Hiszpanii (hiszp. *Reino de España*) to państwo członkowskie UE, leżące na Półwyspie Iberyjskim. Jest to kraj zamieszkiwany przez 46,5 mln mieszkańców, a jego powierzchnia wynosi 504 645 km<sup>2</sup>. Na zachodzie Hiszpania graniczy z Portugalią, na południu z Gibraltarem, należącym do Wielkiej Brytanii, oraz przez Ceutę i Melillę z Marokiem. Na północnym wschodzie, przez Pireneje, kraj graniczy z Francją i Andorą. Hiszpania jest federacją siedemnastu regionów autonomicznych: Andaluzji, Aragonii, Asturii, Balearów, Estremadury, Galicji, Kantabrii, Kastylii-La Mancha, Kastylii i Leónu, Katalonii, Kraju Basków, La Rioja, Madrytu, Murcji, Nawarry, Walencji i Wysp Kanaryjskich. Wyniki analizy systemu opodatkowania rolnictwa w tym kraju są interesujące ze względu na zbliżoną do Polski populację mieszkańców, jednocześnie umiejscowioną w zupełnie innym kontekście kulturowym, geograficznym oraz klimatycznym.

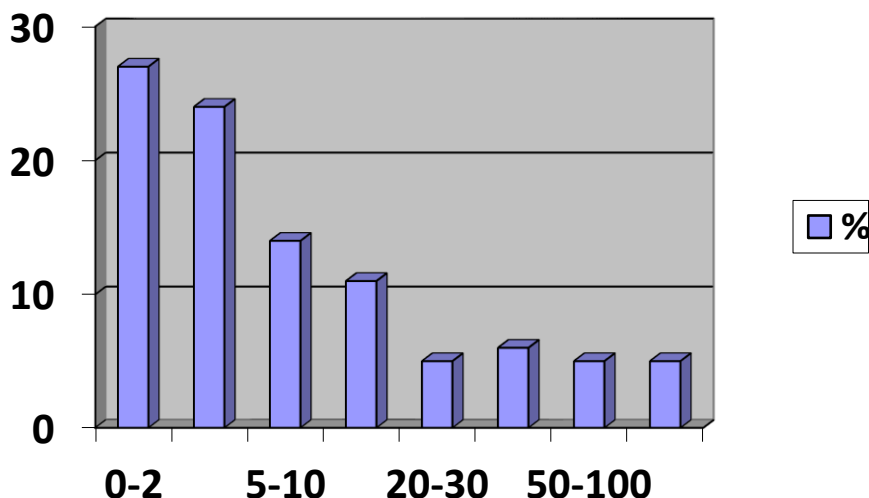
##### **4.2.4.1. Rynek rolny w Hiszpanii**

W 2010 r. w Hiszpanii funkcjonowało 989 800 gospodarstw rolnych. Dekadę wcześniej liczba była o 23,1% większa, co wpisuje się w trend zauważalny w większości krajów UE, polegający na spadku ilości producentów rolnych. Użytki rolne obejmowały 47% kraju (spadek o 9,2% w stosunku do 2000 r.), tj. 23,7 mln ha. Powyższe zmiany przełożyły się na wzrost o 18% średniej wielkości gospodarstwa rolnego, z 20,3 ha do 24 ha. W porównaniu z innymi krajami UE udział osób w wieku produkcyjnym zatrudnionych w pełnym wymiarze w sektorze rolnictwa jest bardzo wysoki, gdyż wynosi 9,8% (2,2 mln osób). Dla przypomnienia w Niemczech ten współczynnik jest pięciokrotnie niższy i wynosi 1,8%<sup>411</sup>.

---

<sup>411</sup> Oficjalna strona internetowa EUROSTAT [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Agricultural\\_census\\_in\\_Spain](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Agricultural_census_in_Spain) (online 31.10.2016).

Wykres 7. Struktura agrarna Hiszpanii z podziałem na wielkość gospodarstw rolnych



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych *Agricultural census in Spain (EUROSTAT)*.

Największy spadek liczby gospodarstw rolnych zanotowano w stołecznym regionie Wspólnoty Madrytu (-33,5%), podczas gdy w Katalonii spadek był najmniejszy. Ten ostatni region również zanotował najmniejszy ubytek powierzchni użytków rolnych (zaledwie o 0,5%). Z kolei w Kraju Basków i Asturii zaobserwowano przeciwny trend (spadek kolejno o 25,4 oraz 22,7%). Porównanie średniej wielkości gospodarstw rolnych pokazuje, jak bardzo zróżnicowana jest Hiszpania. Średnia powierzchnia 5 ha w terenach zamorskich, takich jak Wyspy Kanaryjskie, silnie kontrastuje z 55 ha użytków w regionie Kastylii.

Pod względem profilu działalności rolnej przeważające w 2010 r. były gospodarstwa produkujące oliwki (21%), producenci owoców i cytrusów (16%) oraz uprawiające rośliny oleiste i białkowe (13%). Zupełnie inaczej przedstawia się ich porównanie pod względem produktywności liczonej współczynnikiem SO. Najbardziej dochodowi okazują się producenci trzody chlewnej (15%). Drugie miejsce zajmują producenci drobiu oraz owoców i cytrusów, z udziałem w wysokości 10%. Gospodarstwa rolne nastawione na produkcję roślin oleistych i białkowych oraz producenci mleka mają 7-procentowy udział. Z kolei producenci oliwek, którzy stanowią ponad 1/5 wszystkich gospodarstw rolnych w Hiszpanii, zaznaczają się zaledwie na poziomie 6%.

W 2010 r. inwentarz żywy hodowany w Hiszpanii odpowiadał 14,8 mln LSU i zmniejszył się w ciągu dekady nieznacznie, gdyż spadł jedynie o 1%. Hodowla trzody chlewnej oraz bydła ma w podanej wartości udział na poziomie aż 70%. Na uwagę zwraca fakt drastycznego spadku liczby gospodarstw rolnych zajmujących się hodowlą zwierząt – pomiędzy okresami referencyjnymi działalność taką zakończyło 40,9% hodowców.

#### 4.2.4.2. System podatkowy w Hiszpanii

Ogólna, konstytucyjna zasada prawa podatkowego Hiszpanii stanowi o tym, że wszyscy obywatele wnoszą wkład w ponoszenie wydatków publicznych, stosownie do swoich możliwości, za pośrednictwem sprawiedliwego systemu podatkowego opartego na zasadach równości i progresywności, który w żadnym wypadku nie może przybrać rozmiarów konfiskaty<sup>412</sup>. Z powyższego przepisu prawa można wysnuć zasadę powszechności, równości, progresji, zakazu konfiskaty. Przytoczone zasady nie mają jedynie wymiaru deklaratywnego, gdyż na ich straży stoi Trybunał Konstytucyjny Hiszpanii. I tak, wspomniany organ w jednym ze swoich orzeczeń stwierdził niekonstytucyjność obowiązku wspólnego rozliczania się rodzin, jako niezgodnego z zasadą równości podatków<sup>413</sup>.

Jak wspomniano wyżej, Hiszpania jest podzielona między 17 autonomicznych regionów (hiszp. *Comunidades Autonomas*). Każdy nich ma własny, odrębny parlament wyłaniany w powszechnych wyborach, stanowiący władzę ustawodawczą, oraz własnego prezydenta wybieranego przez parlament, czyli władzę wykonawczą. Każdy region ma również własny Statut Autonomii (hiszp. *Estatuto de Autonomía*), ustanawiany przez parlament, będący formą regionalnej konstytucji. Hiszpania charakteryzuje się trójstopniowym podziałem administracji samorządowej, gdzie regiony autonomiczne dzielą się dalej na prowincje, natomiast kontrolę nad wszystkimi sprawuje władza centralna, powszechnie zwana „Państwem” (hiszp. *Estado*)<sup>414</sup>.

Hiszpański system prawny zakłada podział władzy podatkowej między władzę centralną oraz autonomiczne regiony<sup>415</sup>. Prowincje oraz autonomiczne miasta mają bardzo ograniczoną

---

<sup>412</sup> Art. 31 Konstytucji Hiszpanii z dnia 27 grudnia 1978 r.

<sup>413</sup> Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego Królestwa Hiszpanii z dnia 20 lutego 1989 r., sygn. akt. STC 45/1989, Boletín Oficial del Estado núm. 52, de 2 de marzo de 1989, páginas 44 a 56 (13 págs.).

<sup>414</sup> G. Martinico, *The new “Estatutos de autonomía” in Spain: a brief overview of the literature*, Centro Studi Sul Federalismo, Moncaleri, 2010, s. 7-13.

<sup>415</sup> Nie jest równa w obrębie regionów. Dwa regiony, Kraj Basków oraz Nawarra, cieszą się daleko idącą autonomią podatkową, obejmującą możliwość ustanawiania własnego podatku dochodowego.

władzę, chociaż mogą wpływać na niektóre elementy podatku dochodowego, podatku od spadków i darowizn, podatku od majątku, podatku od przeniesienia praw własności oraz podatku od gier i zakładów<sup>416</sup>. Relacje pomiędzy administracją rządową oraz regionami autonomicznymi regulują *Ley organica*<sup>417</sup> 8/1980<sup>418</sup> oraz *Ley Organica* 21/2001<sup>419</sup>, natomiast kwestie podatków lokalnych oraz ograniczenia władzy podatkowej regionów autonomicznych określa *Real Decreto Legislativo*<sup>420</sup> 2/2004<sup>421</sup>. Ogólne zasady, koncepcja oraz procedury systemu podatkowego Hiszpanii zostały ujęte w Ogólnym Prawie o Opodatkowaniu <sup>422</sup>(hiszp. *Ley General Tributaria*).

Jako świetny przykład dobrej współpracy państwa oraz podatników można wskazać ustanowienie w 2009 r. kodeksu dobrych praktyk podatkowych<sup>423</sup> (hiszp. *Código de buenas prácticas tributarias*), będącego efektem wspólnych prac Agencji Podatkowej Państwa oraz 27 największych spółek. Pozostałe istotne akty prawne to rozporządzenia ogólne: o audycie podatkowym<sup>424</sup>, o poborze podatku<sup>425</sup>, o przestępstwach podatkowych<sup>426</sup> oraz o procedurze kontroli podatkowej<sup>427</sup>. Poszczególne podatki zostały natomiast ujęte w odrębnych aktach prawnych, np. o podatku dochodowym od osób fizycznych (hiszp. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*), podatku korporacyjnym<sup>428</sup> (hiszp. *Impuesto sobre Sociedades*) czy podatku od przeniesienia praw własności<sup>429</sup> (hiszp. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*).

---

<sup>416</sup> S. Marsilla, *Guide to Spanish Tax Law Research*, Universidad de Valencia, Walencja, 2005, s.6-7.

<sup>417</sup> *Ley Orgánica* to tzw. prawo organiczne znajdujące się w hierarchii aktów prawnych pomiędzy konstytucją a ustawami. Przyjęcie prawa organicznego wymaga większości absolutnej w parlamencie. Konstytucja Hiszpanii z 1978 r. obliguje, aby określone kwestie, t.j. autonomia regionów lub prawa człowieka i obywatela, były regulowane poprzez *Ley Orgánica*.

<sup>418</sup> *Ley Organica* 8/1980 z dnia 22 września 1980 r. (Boletín Oficial del Estado núm. 236 z 1980 r. ze zm.).

<sup>419</sup> *Ley Organica* 21/2001 z dnia 27 grudnia 2001 r. (Boletín Oficial del Estado núm. 313 z 2001 r. ze zm.).

<sup>420</sup> *Real Decreto Legislativo* to rządowy publikator spajający wszelkie zmiany legislacyjne w danym okresie.

<sup>421</sup> *Real Decreto Legislativo* nr 2/2004 z dnia 5 marca 2004 r. (Boletín Oficial del Estado núm. 59 z 2004 r. ze zm.).

<sup>422</sup> *Real Decreto Legislativo* nr 58/2003 z dnia 17 grudnia 2003 r. (Boletín Oficial del Estado núm. 302 z 2003 r. ze zm.).

<sup>423</sup> *Real Decreto Legislativo* nr 6/2012 z dnia 9 marca 2012 r. (Boletín Oficial del Estado núm. 302 z 2003 r. ze zm.).

<sup>424</sup> *Real Decreto Legislativo* nr 939/1986 z dnia 25 kwietnia 1986 r. (Boletín Oficial del Estado núm. 115 z 1986 r. ze zm.).

<sup>425</sup> *Real Decreto Legislativo* nr 939/2005 z dnia 2 września 2005 r. (Boletín Oficial del Estado núm. 210 z 2005 r. ze zm.).

<sup>426</sup> *Real Decreto Legislativo* nr 2063/2004 z dnia 15 października 2004 r. (Boletín Oficial del Estado núm. 260 z 2004 r. ze zm.).

<sup>427</sup> *Real Decreto Legislativo* nr 520/2005 z dnia 13 maja 2005 r. (Boletín Oficial del Estado núm. 502 z 2005 r. ze zm.).

<sup>428</sup> Ustawa z dnia 1 kwietnia 2003 r. nr 7/2003 (Boletín Oficial del Estado núm. 79 z 2003 r. ze zm.).

<sup>429</sup> *Real Decreto Legislativo* nr 1/1993 z dnia 23 września 1993 r. (Boletín Oficial del Estado núm. 251 z 1993 r. ze zm.).

#### 4.2.4.3. Podatek dochodowy w Hiszpanii

Z punktu widzenia hiszpańskich gospodarstw rolnych najistotniejszymi podatkami są podatki dochodowe (podatek PIT, podatek CIT, podatek od nabycia kapitału), podatki majątkowe (podatek gruntowy, podatek od spadków i darowizn, podatek od przeniesienia praw własności, podatek od wartości majątku netto, opłata skarbową) oraz podatki konsumpcyjne (podatek VAT, akcyza).

Według danych EUROSTAT w 2013 r. zaledwie ok. 6% gospodarstw rolnych (61 610 podmiotów z ogółu 965 000)<sup>430</sup> posiadało formę osób prawnych, dlatego, tak jak w przypadku wcześniej opisywanych krajów, podatek dochodowy od osób prawnych ma niewielkie znaczenie.

Podatki bezpośrednie odpowiadały w 2016 r. za ok 34% dochodów budżetu centralnego<sup>431</sup>. Począwszy od 2007 r. odpowiedzialność za stanowanie i pobór podatków dochodowym została zdecentralizowana. Regiony autonomiczne są odpowiedzialne za pobór 50% dochodów podatkowych, aczkolwiek centralne instytucje podatkowe wciąż pobierają podatki w ich imieniu. Na poziomie centralnym ustanawia się jedną wspólną, krajową stawkę podatkową. Pozostała kwota jest ustalana przez regiony, nie mogą one jednak przekroczyć maksymalnych poziomów ustalonych ustawowo. Stawki podatkowe są w istocie zróżnicowane pomiędzy regionami: najniższe występują w Madrycie, a najwyższe w Katalonii.

Hiszpański system podatkowy zna dwie odmiany podatku dochodowego od osób fizycznych: odrębną dla rezydentów i nierezydentów. Z uwagi na silne związki działalności rolniczej z ziemią, interesująca w niniejszej pracy jest ta pierwsza.

Hiszpanie posiadający rezydencję podatkową są podatnikami powszechnego podatku dochodowego, obejmującego wszystkie dochody niezależnie od ich źródła, wyliczanego na podstawie progresywnej stawki po uwzględnieniu ulg i odliczeń. Wyróżnia się dwa typy dochodu do opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych: pochodzący z oszczędności oraz generalny dochód do opodatkowania<sup>432</sup>.

---

<sup>430</sup> Oficjalna strona internetowa EUROSTAT [http://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php/Agricultural\\_census\\_in\\_Spain](http://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php/Agricultural_census_in_Spain) (online 31.10.2016).

<sup>431</sup> Taxation Trends in the European Union, Komisja Europejska, 2018.

<sup>432</sup> S. Marsilla, *Guide to Spanish Tax Law Research*, Universidad de Valencia, Walencja, 2005, s. 7.

Źródłami dochodu pochodzącego z oszczędności są dywidendy i inne dochody z tytułu posiadania udziałów i akcji; odsetki i inne pożytki z tytułu transferu kapitału do podmiotów trzecich; dochody z tytułu wypłaty sumy ubezpieczeniowej (np. z tytułu ubezpieczenia od nieszczęśliwych wypadków) oraz zyski kapitałowe wynikające z przeniesienia aktywów.

Do drugiej generalnej kategorii zalicza się następujące dochody: wszystkie dochody nienależące do wyżej wymienionej kategorii (źródeł pochodzących z oszczędności), w szczególności z tytułu wykonywania działalności gospodarczej, działalności rolniczej, wykonywania wolnego zawodu lub z tytułu stosunku pracy; zyski kapitałowe niewynikające z przeniesienia aktywów (np. wygrane w loterii) oraz dochody ustanowione przez powszechne prawo (np. renty lub emerytury)<sup>433</sup>.

Wobec tak wyliczonej sumy dochodów, po uwzględnieniu przysługujących ulg i odliczeń, podatnik stosuje jedną ze stawek podatku. Dochody z oszczędności są opodatkowane stawką od 19% do 23%<sup>434</sup>. Z kolei wobec dochodów generalnych stosuje się stawki podatkowe przedstawione w tabeli poniżej.

Tabela 13. Progresywne stawki podatku dochodowego od dochodów generalnych w Hiszpanii w 2019 r.

Podstawa opodatkowania (euro)	Zobowiązanie podatkowe	Nadwyżka podstawy opodatkowania (euro)	Stawka podatku (%)
0	0	12 450,00	19
12 450,00	2 365,5	7 750,00	24
20 200,00	4 225,5	15 000,00	30
35 200,00	8 725,5	24 800,00	37
60 000,00	17 901,5	Powyżej	45

Źródło: Opracowanie własne na podstawie artykułu 101 *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*.

Kwotę wolną od podatku w Hiszpanii określono na 5 550,00 euro<sup>435</sup>.

<sup>433</sup> *Spain Individual – Taxes on personal income*, Tax Summaries, PwC, 2018.

<sup>434</sup> Zgodnie z art. 93 *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* występują 3 progi podatkowe: 19% w stosunku do kwoty poniżej 6 000,00 euro, 21% wobec kwoty od 6 000,00 do 50 000,00 euro oraz 23% wobec kwoty powyżej 50 000,00 euro.

<sup>435</sup> Art. 57 *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Dla osób powyżej 65 roku życia kwota podniesiona jest do 6.700,00 euro, a powyżej 75. roku życia do 6 950,00 euro.

Oprócz centralnego podatku dochodowego w 2011 r. wprowadzono w regionach Andaluzji, Katalonii, Asturii, Kantabrii i Ekstramadurii lokalne obciążenia fiskalne, uzależnione od wysokości dochodu podatkowego. W efekcie, rzeczywiste stawki podatku dochodowego są o ok. 1–3 punkty procentowe wyższe niż te, które wynikają z regulacji podatkowych.

#### **4.2.4.4. Preferencje podatkowe działalności rolniczej w Hiszpanii**

Hiszpański system podatkowy zakłada preferencyjne traktowanie gospodarstw rolnych. Przejawia się to m.in. w określaniu dochodu rolniczego na jeden z trzech specjalnych sposobów<sup>436</sup>: reżimu uproszczonego (hiszp. *régimen simplificado*), uregulowanego w ustawie o podatku od wartości dodanej<sup>437</sup> ley 37/1992<sup>438</sup>; szacunkowego dochodu bezpośredniego (hiszp. *normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa*)<sup>439</sup> oraz szacunkowego dochodu obiektywnego (hiszp. *normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva*)<sup>440</sup>.

Oczywiście, poza powyższymi metodami producent rolny może obliczać swój dochód na zasadach ogólnych, właściwych dla wszystkich podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Obie metody szacunkowej estymacji dochodu wymagają prowadzenia uproszczonej rachunkowości.

Reżim uproszczony, jako najbardziej nieskomplikowany, przeznaczony jest do najmniejszych gospodarstw rolnych<sup>441</sup>. Swoją genezę wywodzi z ustawy o podatku od wartości dodanej, jednak od 2007 r. hiszpańscy podatnicy mają możliwość zastosowania go również w podatku dochodowym od osób fizycznych. Z reżimu uproszczonego mogą skorzystać podatnicy, którzy spełniają kumulatywnie dwa warunki: roczny obrót z prowadzenia działalności gospodarczej nie przekracza 450 000,00 euro, przy czym obrót wynikający z samej działalności rolnej nie może być wyższy niż 300 000,00 euro, a także wartość sprzedanych towarów i materiałów nie przekracza 300 000,00 euro rocznie.

---

<sup>436</sup> J. Pawłowska-Tyszko, *Systemy podatkowe...*, op.cit., s. 63.

<sup>437</sup> Art. 122 ustawy o podatku od wartości dodanej.

<sup>438</sup> Real Decreto Legislativo nr 37/1992 z dnia 28 grudnia 1992 r. (Boletín Oficial del Estado núm. 312 z 1993 r. ze zm.).

<sup>439</sup> Art. 30 *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*.

<sup>440</sup> Art. 31 *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*.

<sup>441</sup> Poza gospodarstwami rolnymi mogą z niego skorzystać również podatnicy będący osobami fizycznymi prowadzącymi działalność handlową (detaliczną) oraz rzemieślniczą.



Podatnik, który zamierza wybrać omawianą metodę, musi zobowiązać się do jej stosowania nieprzerwanie przez trzy lata. Procedura obliczania dochodu przy wykorzystaniu współczynników polega na zsumowaniu wszystkich przychodów z działalności (w tym dotacji pochodzących ze WPR), a następnie pomnożeniu otrzymanej kwoty przez tzw. indeks zysku (od 0,23 do 0,53 w zależności od kondycji gospodarstwa rolnego). Tak otrzymany dochód jest obniżany o kolejne 35%, o umowne koszty uzyskania przychodu, tj. zużycia oleju napędowego do celów rolniczych oraz koszty amortyzacji aktywów trwałych i niematerialnych<sup>442</sup>.

Metoda szacowania dochodu bezpośredniego stosowana jest wobec gospodarstw rolnych<sup>443</sup>, których dochód w poprzednim roku nie przekroczył 600 000,00 euro oraz prowadzących księgi rachunkowe. Objęcie metodą odbywa się na wniosek, który właściwy organ podatkowy może odrzucić, jeżeli podatnik nie spełnia wszystkich wymagań ustawowych.

Podatnicy stosujący metodę szacowania dochodu bezpośredniego prowadzą politykę rachunkową, tak jak wszystkie inne podmioty gospodarcze, jednak korzystają z trzech głównych preferencji, tj. możliwości stosowania liniowych odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych według tabeli specjalnej dla tego trybu, która jest znacznie korzystniejsza, wyjątkowych odliczeń oraz obniżenia podstawy opodatkowania o 5%<sup>444</sup>.

Producenci rolni obliczający swój dochód poprzez szacowanie dochodu bezpośredniego mogą dodatkowo powiększyć swoje koszty uzyskania przychodu o składki na ubezpieczenia społeczne swoje, współmałżonka oraz niepełnoletnich dzieci, jak również składki na ubezpieczenie zdrowotne uiszczane za siebie, małżonka i dzieci do 25. roku życia, pozostające we wspólnym gospodarstwie rolnym, nie więcej jednak niż 500,00 euro rocznie na jednego członka rodziny (albo 1500,00 euro jeżeli osoba jest niepełnosprawna). Istnieje również możliwość zaliczenia świadczeń wykonywanych przez członków najbliższej rodziny na rzecz gospodarstwa rolnego do kosztów uzyskania przychodów. Koszty tego typu świadczeń oblicza się na zasadach rynkowych.

Obiektywny sposób szacowania dochodu przeznaczony jest dla gospodarstw rolnych, których roczny dochód w roku poprzedzającym nie przekroczył 250 000,00 euro. Kwota ta jest

---

<sup>442</sup> M. Bohórquez, L. Schroedel, A. Mas Ortiz, F. Cantos, *La Fiscalidad de la Agricultura y la Ganadería*, Wolters Kluwer, Walencja, 2007, s. 92.

<sup>443</sup> Możliwość stosowania metody szacowania bezpośredniego nie jest wyłącznym przywilejem gospodarstw rolnych. Dopuszcza się stosowanie jej przez wszystkie podmioty za wyjątkiem przedstawicieli branż, które *expressis verbis* zobowiązane są do obliczania dochodu na zasadach ogólnych.

<sup>444</sup> J. M. Santamaria, *La decisión fiscal para el autónomo: ¿Módulos o Estimación Directa?*, dostępny pod adresem [http://www.portalemprendedorpaterna.com/userfiles/1/files/decision\\_fiscal\\_autonomo.pdf](http://www.portalemprendedorpaterna.com/userfiles/1/files/decision_fiscal_autonomo.pdf) (dostęp online 23.11.2016) s. 6-7.

stosunkowo wysoka, gdyż limit w przypadku podatników działających w innych branżach jest o 100 000,00 euro niższy. W tym reżimie obliczenie dochodu z działalności gospodarczej (w tym rolniczej) odbywa się poprzez zsumowanie szeregu wskaźników, tzw. *modulas*. Raz do roku MF wydaje zestaw *modulas* dla każdej branży, które powinny odzwierciedlać dochodowość, biorąc pod uwagę cechy podmiotu gospodarczego, takie jak np. liczba krów mlecznych czy liczba ha gruntów rolnych<sup>445</sup>. *Modulas* są więc szacunkową metodą zbliżoną do francuskiej *forfait collectif*.

Tabela 14 Dopuszczalne stawki amortyzacji środków trwałych według metody liniowej w gospodarstwach rolnych stosujących metodę szacowania dochodu obiektywnego.

Kategoria środka trwałego	Maksymalny współczynnik liniowy	Maksymalny okres
Mały i duży inwentarz żywy (bydło, konie, trzoda, owce, kozy)	22%	8 lat
Drzewa owocowy (poza cytrusami)	10%	17 lat
Drzewa cytrusowe i winnice	5%	45 lat
Sady oliwne	3%	80 lat

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie załącznika nr 1 do rozporządzenia Ministerstwa Rolnictwa i Administracji Publicznej z 27 listopada 2018 r. (Orden HAC/1264/2018 - Boletín Oficial del Estado, nr 289).*

Dodatkowo, ustawa ustanawia przywilej dla młodych rolników<sup>446</sup>. Jest to przejaw świadomej polityki fiskalnej i stanowi świetny przykład umiejętnego zastosowania funkcji stymulacyjnej podatku. Młodzi rolnicy mogą skorzystać z możliwości obniżenia podstawy opodatkowania podatku dochodowego o 25%, jeżeli w ciągu pięciu lat od zakończenia roku podatkowego rozpoczęli jedno z działań priorytetowych, opisanych w rozdziale IV tytułu I ustawy o modernizacji gospodarstw rolnych<sup>447</sup>.

<sup>445</sup> *Ibidem*, s. 8.

<sup>446</sup> Art. 6 załącznika do art. 108 *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. W Hiszpanii za młodych rolników uważa się właścicieli lub pracowników gospodarstw rolnych, którzy nie ukończyli 40. roku życia.

<sup>447</sup> Real Decreto Legislativo nr 19/1995 z dnia 4 lipca 1995 r. (Boletín Oficial del Estado núm. 159 z 1995 r. ze zm.).

#### **4.2.5. Podsumowanie systemów podatkowych krajów stosujących preferencje podatkowe**

We wszystkich badanych krajach dominującym obciążeniem fiskalnym w systemie opodatkowania rolnictwa jest podatek dochodowy. Preferencyjne systemy opodatkowania rolnictwa to specjalne korzystne regulacje, przewidziane dla gospodarstw rolnych (choć nie zawsze eksklusywnie dla tych grup podmiotów). Polegają na stosowaniu odrębnych metod obliczania przychodu lub podatku z działalności rolniczej. Może to być system ryczałtowy jak we Francji, system dochodowościowy, na podstawie normatywów lub stawek przeciętnych lub nawet obliczenia na podstawie decyzji administracyjnej, jak w Niemczech czy Belgii. Niejednokrotnie okazują się one bardzo korzystne dla podatników, jak np. do 50% niższy dochód obliczony według francuskich uproszczonych zasad w stosunku do dochodu księgowego lub nawet do 35 razy niższa podstawa opodatkowania obliczona metodą szacowania zysku podatkowego w Niemczech w porównaniu z wynikami z ksiąg rachunkowych. Rozwiązania przyjęte w większości krajów mają zastosowanie wobec niewielkich gospodarstw rolnych, które bardzo często nie są ekonomicznie samowystarczalne, a członkowie rodziny prowadzą również inną aktywność zarobkową.

Kraje stosujące preferencje podatkowe wobec gospodarstw rolnych umożliwiają producentom rolnym fakultatywnie rozliczanie się na zasadach ogólnych, chociaż również w takim wariantcie otrzymują oni uprawnienia do stosowania specjalnych ulg i odliczeń. We wszystkich krajach, po osiągnięciu określonego progu sprzedaży, producenci rolni są zobowiązani do prowadzenia pełnej rachunkowości na zasadach ogólnych. Systemy podatkowe państw stosujących preferencje podatkowe bardzo często przyznają rolnikom swobodę wyboru sposobu określania dochodu, co należy przyjąć z uznaniem.

### **4.3. Kraje stosujące system ograniczonych preferencji opodatkowania działalności rolniczej**

#### **4.3.1. Irlandia**

Republika Irlandii (irl. *Éire*) to niewielkie państwo, zajmujące większą część wyspy irlandzkiej. Jest to państwo członkowskie UE oraz państwo stowarzyszone we Wspólnocie Narodów<sup>448</sup>, zamieszkiwane przez ok. 4,5 mln mieszkańców. Jego powierzchnia to 70 273 km<sup>2</sup>.

---

<sup>448</sup> Organizacja obecnie zrzesza 53 niepodległe kraje, w większości dawne terytoria zależne lub części brytyjskiego imperium kolonialnego. Część z nich to dawne dominia brytyjskie. Terytoria członkowskie nie mają wzajemnych

Mimo słabego zaludnienia charakteryzuje się pozytywnym trendem demograficznym. W 2007 r. był to kraj o najszybciej rosnącej populacji w Europie. Tempo wzrostu w 2006 r. wynosiło 2,5%, a w trzech poprzednich latach kształtowało się na poziomie 2%. W spisie powszechnym w 2011 r. zanotowano ogólny wzrost populacji w okresie 2006–2011 o 8,1%<sup>449</sup>.

Irlandia to demokracja parlamentarna. System prawny oparto na prawie precedensowym i ustawodawstwie uchwalanym przez parlament zgodnie z Konstytucją. Ustrój w dużej mierze wzorowany jest na prawie anglosaskim.

Kraj odzyskał niepodległość w 1921 r., w pośrednim następstwie I wojny światowej, która doprowadziła do znacznego osłabienia Imperium Brytyjskiego. Konstytucja irlandzka z dnia 29 grudnia 1937 r. opisuje formę rządu oraz definiuje władzę i funkcje prezydenta, obu izb parlamentu (irl. *Oireachtas*) oraz rządu. Definiuje także strukturę i władzę sądownictwa oraz opisuje podstawowe prawa obywatelskie. Akt Republiki Irlandii z 1948 r. zerwał ostatnie formalne związki z Wielką Brytanią. Prezydent jako głowa państwa jest wybierany w wyborach bezpośrednich na kadencję, która trwa siedem lat. Premier (irl. *Taoiseach*) stoi na czele rządu i jest mianowany przez prezydenta na wniosek izby niższej parlamentu. Irlandzki parlament stanowią dwie izby: *Dáil Éireann* jest izbą niższą, odpowiedzialną za uchwalanie ustaw i wybieraną w wyborach bezpośrednich. Zasiada w niej 166 posłów. *Seanad Éireann* jest izbą wyższą i pełni głównie rolę doradczą. Składa się z 60 członków, z których 11 jest nominowanych przez premiera, natomiast pozostali są wybierani w pięciu tzw. kuriach reprezentujących określone grupy społeczno-zawodowe oraz przez absolwentów Narodowego Uniwersytetu Irlandii i Uniwersytetu w Dublinie<sup>450</sup>.

Co więcej, Irlandia jest państwem unitarnym. Od początku ery nowożytnej wyspa tradycyjnie dzielona jest na cztery historyczne prowincje i trzydzieści dwa hrabstwa. Po podziale Irlandii w 1921 r., nowo powstałe państwo irlandzkie (irl. *Saorstát Éireann*) objęło dwadzieścia sześć hrabstw, a sześć znalazło się w Irlandii Północnej, będącej częścią Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej. W wyniku podziału dwóch hrabstw Irlandia przyjęła obecny podział administracyjny na dwadzieścia dziewięć hrabstw.

---

zobowiązań prawnych. Łączą je język, historia, kultura i wspólne wartości, takie jak demokracja, prawa człowieka i rządy prawa, zawarte w Karcie Wspólnoty Narodów, akcie powołującym organizację.

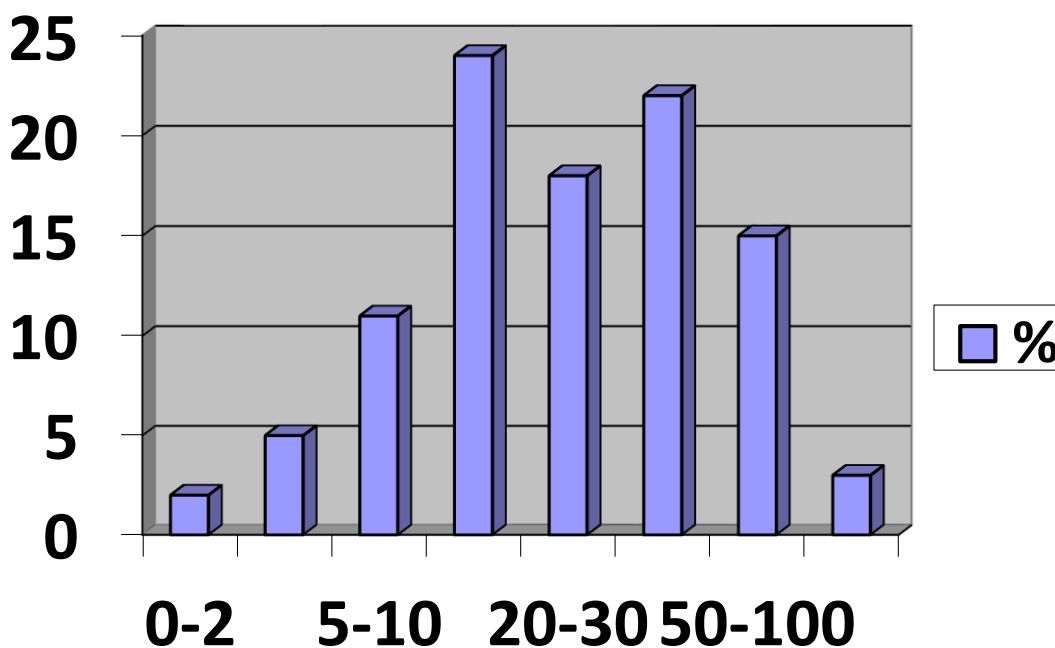
<sup>449</sup> Census 2011 – This is Ireland, Highlights from Census 2011, Part 1. Central Statistics Office Ireland. s. 33.

<sup>450</sup> L. Garlicki, *Konstytucja Irlandii*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2006, s. 3.

#### 4.3.1.1. Rynek rolny w Irlandii

Irlandzki rynek rolny istotnie różni się od rynków pozostałych państw UE, gdyż można na nim zaobserwować całkiem odmienne trendy. W 2010 r. funkcjonowało tam ok. 140 000 gospodarstw rolnych, a liczba ta nie uległa istotnej zmianie od 2000 r. Tak niski spadek, zaledwie o 1,2%, jest ewenementem wśród krajów UE. Podobnie na stabilnym poziomie utrzymuje się suma użytków rolnych, która spadła z 4,6 mln ha w 2000 r. do 4,4 mln ha w 2010 r. Areał rolny obejmował aż 71,5% powierzchni kraju. W 2010 r. średnie statystycznie gospodarstwo rolne w Irlandii operowało na 32,7 ha gruntów rolnych. W przeciwieństwie do tendencji obserwowanej w wielu innych krajach UE, tj. zmniejszania się miejsc pracy w sektorze rolnym, w Irlandii, pomiędzy latami referencyjnymi, zauważono wzrost o 5,5%, do 272 020 liczby osób na stałe zatrudnionych w gospodarstwach rolnych. Pracownicy sektora rolnego stanowią 12,5% aktywnej zawodowo populacji Irlandii.

Wykres 8. Struktura agrarna Irlandii z podziałem na wielkość gospodarstw rolnych.



Źródło:

*Opracowanie własne na podstawie danych Agricultural census in Ireland (EUROSTAT).*

W Irlandii wyróżnia się dwa regiony według podziału NUTS-2, tj. region centralnozachodni oraz region północnowschodni. Oba są stosunkowo do siebie zbliżone, przy czym w regionie centralnozachodnim istnieje nieco większa liczba gospodarstw rolnych (53% ogółu). Jednocześnie w regionie północnowschodnim funkcjonują nieco większe gospodarstwa (56% użytków rolnych kraju). Siła robocza zatrudniona na farmach również rozkłada się po równo, z lekką, 2-procentową przewagą na rzecz regionu centralnozachodniego. Większość, bo 60% całej populacji zwierząt gospodarskich, hodowana jest w regionie północnowschodnim.

Pod względem profilu działalności rolnej Irlandczycy wyspecjalizowali się w hodowli zwierząt. W 2010 r. gospodarstwa hodujące bydło mięsne stanowiły 55,6%, hodujące kozy i owce aż 18,4%, natomiast gospodarstwa mleczne 11,2% wszystkich farm. Porównanie udziału w krajowej produkcji sektora rolnego prowadzi do wniosku, że za 40,5% odpowiadają producenci mleka, za 23,5% hodowcy bydła mięsnego, natomiast hodowcy kóz i owiec mieli swój udział w produkcji sektora w wysokości 7,9%.

Według spisu rolnego z 2010 r. hodowla zwierząt w Irlandii odpowiadała 5,8 mln LSU i zmniejszyła się w ciągu dekady o 10%. Z tej przyczyny, dominującym zwierzęciem hodowanym było bydło, które w krajowym LSU ma swój udział w wysokości 82%. Hodowla owiec (8,8%) oraz trzody chlewnej (6,6%) była znacznie rzadsza.

#### **4.3.1.2. Ogólna charakterystyka systemu podatkowego w Irlandii**

System podatkowy Irlandii uznawany jest za jeden z najprostszych i najbardziej probiznesowych w Europie. Powyższe jest wynikiem działania organów skarbowych, Ministerstwa Finansów oraz powołanego w 1923 r. Biura Komisarzy Skarbowych (ang. *Office of the Revenue Commissioners*), które pełni rolę edukacyjną, wydając wiele ulotek oraz wytycznych rozwiewających wątpliwości podatników. Zaslugującym na wspomnienie jest fakt, że przez wiele lat Irlandia oferowała firmom jedno z najniższych podatków w Europie, dla przykładu stawka podatku dochodowego CIT wynosi 12,5% (lub 25% dla dochodów pasywnych). W przeciwieństwie do większości krajów UE, nadrzędny akt ustrojowy Irlandii stosunkowo pobieżnie traktuje o podatkach. Jedynie jeden artykuł Konstytucji Irlandii<sup>451</sup> odnosi się wprost do tej tematyki, zastrzegając wyłączną kompetencję do regulowania kwestii podatkowych w formie tzn. *money bill*,

---

<sup>451</sup> Art. 22 Konstytucji Irlandii.

czyli ustawy o charakterze finansowym. Jest to ustawa, która może być zainicjowana wyłącznie przez rząd w izbie niższej (irl. *Dáil Éireann*). Izba wyższa parlamentu (irl. *Seanad*) może się jedynie do niej ustosunkować w terminie trzech tygodni, jednak nie ma prawa do zmiany treści<sup>452</sup>.

Irlandzki system podatkowy uznawany jest za wyjątkowo progresywny, szczególnie od 2008 r., tj. początku kryzysu finansowego. Według badań, 10% najbogatszych Irlandczyków płaciło efektywną stawkę podatków w wysokości 59%, podczas gdy w całym społeczeństwie, zdaniem *Revenue Commissioners*, wynosiła ona średnio 14,4%<sup>453</sup>.

W ramach systemu podatkowego obejmującego działalność rolniczą w Irlandii wyróżnia się podatki dochodowe (podatek PIT, podatek CIT, podatek od zysków kapitałowych, podatek od dywidend), majątkowe (zryczałtowana opłata lokalna od użytkowania nieruchomości mieszkalnych, od spadków i darowizn, od przeniesienia prawa własności) oraz konsumpcyjne (podatek VAT, akcyza<sup>454</sup>).

Poza wyżej wymienionymi warto również wspomnieć o opłatach za korzystanie ze środowiska oraz podatkach od pojazdów pobieranych przez niektóre samorządy w Irlandii. Składki na ubezpieczenia społeczne mają również charakter daniny publicznej.

Jak zostało wspomniane, na kształtowanie się systemu prawnego Irlandii, w tym również prawa podatkowego, istotny wpływ miało prawo brytyjskie. Wynika to z uwarunkowań geograficznych (Wielka Brytania jest jedynym sąsiadem Irlandii) oraz historycznych<sup>455</sup>. Podstawowym aktem zawierającym przepisy materialne odnoszące się do wszystkich podatków w Irlandii są corocznie wydawane ustawy finansowe (ang. *Financial Act*). Istotnym, scalającym aktem prawnym jest również ustawa o konsolidacji podatków (ang. *Taxes Consolidation Act*<sup>456</sup>). Dla rozwoju irlandzkiego rolnictwa istotną instytucją jest Teagasc – Agriculture and Food Development Authority, publiczna instytucja, która zajmuje się zintegrowanymi badaniami rolnictwa, a także świadczy usługi doradztwa rolniczego.

---

<sup>452</sup> A. Zięba, *Konstytucjonalizm w państwach anglosaskich*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków, 2013.

<sup>453</sup> S. Kennedy, Y. Jin, D. Haugh, P. Lenain, *Taxes, Income and Economic Mobility in Ireland: New Evidence from Tax Records Data*, The Economic and Social Review, Dublin, 2016, s. 151.

<sup>454</sup> Opodatkowanie rolników akcyzą dotyczy głównie daniny wynikającej z emisji CO<sub>2</sub> oraz zużycia energii elektrycznej.

<sup>455</sup> Irlandia była pod panowaniem angielskim przez równo 750 lat, od złożenia hołdu lennego Henrykowi II z dynastii Plantagenetów w 1171 r. aż do utworzenia w 1921 r. Wolnego Państwa Irlandzkiego.

<sup>456</sup> Oficjalna strona internetowa elektronicznej irlandzkiej bazy aktów prawnych Irish Statute Book <http://www.irishstatutebook.ie/eli/1997/act/39/enacted/en/pdf> (online 01.05.2019).

#### 4.3.1.3. Sposoby ustalania podatku dochodowego od osób fizycznych w Irlandii

Podatkowi dochodowemu i ubezpieczeniom społecznym (a dokładniej Ubezpieczeniu Społecznemu Zależnemu od Dochodów, ang. *Pay Related Social Insurance*, PRSI) podlegają wszystkie dochody uzyskane przez osoby fizyczne w danym roku podatkowym z wyłączeniem określonych wyjątków i zwolnień. W Irlandii przyjęto brytyjską zasadę płacenia podatku od wynagrodzeń, zwaną *Pay as You Earn* (PAYE), którą można przetłumaczyć jako „płać, kiedy zarabiasz”. Podatek oraz wszelkie należne składki pracownika są potrącane przez jego pracodawcę jako płatnika<sup>457</sup>. Zasada gwarantuje, że wszelkie daniny są pobrane w odpowiedniej wielkości i czasie, a pracownicy nie są angażowani w wypełnianie deklaracji podatkowych. Osoby samozatrudnione, czyli prowadzące samodzielną działalność gospodarczą, są zobowiązane do uiszczania podatków poprzez system Samodzielnego Rozliczania (Self Assessment System).

W 2002 r. rok podatkowy został zrównany z rokiem kalendarzowym. Zmiana została wprowadzona wraz z przystąpieniem Irlandii do strefy euro. Podstawą opodatkowania są wszystkie nieruchomości i zyski podatnika<sup>458</sup>. *Taxes Consolidation Act* dzieli dochody osoby fizycznej na cztery kategorie<sup>459</sup>. Do kategorii C zaliczane są dywidendy publiczne (np. obligacje państwowe), a do kategorii D wszelkie roczne zyski podzielone na 5 przypadków<sup>460</sup>. Kategoria E to dochód, którego źródłem jest pomoc publiczna, tj. renty i emerytury, z kolei kategoria F to dywidendy z firm krajowych (irlandzkich). Można to więc w dużym uproszczeniu podzielić na zyski z wynagrodzeń oraz zyski kapitałowe.

Obliczenie podstawy opodatkowania w gospodarstwie rolnym wymaga prowadzenia ksiąg rachunkowych, nawet w bardzo uproszczonej formie, analogiczne do np. FADN. Podmiot ma obowiązek uwzględniania stanów zapasów oraz ich zmian na przestrzeni roku, a także rozróżniania stałych i zmiennych kosztów prowadzenia działalności. Prawo podatkowe dopuszcza stosowanie licznych ulg, np. wynikających z inwestycji.

---

<sup>457</sup> Employee's Guide to PAYE, Revenue Commissioners, Dublin, 2018, s. 8.

<sup>458</sup> Art. 12 *Taxes Consolidation Act*.

<sup>459</sup> Art. od 17 do 20 *Taxes Consolidation Act*.

<sup>460</sup> Przypadek I: z aktywności handlowej, ale również źródła z kamieniołomów, kopalni, opłat drogowych, targów, mostów i kolei. Przypadek II: z aktywności zawodowej, w tym wykonywanie wolnego zawodu. Przypadek III: z przychodów kapitałowych, np. odsetki od środków pieniężnych lub długów, rent, zyski z dywidend publicznych nieujęte w kategorii C, odsetki od obligacji, dochody z mienia poza granicami Irlandii. Przypadek IV: pochodzące z jakichkolwiek rocznych zysków lub zysków nieobjętych w żadnym innym przypadku lub kategorii. Niektóre przepisy wprost nakazują zaliczanie dochodów z określonego źródła do przypadku I. Przypadek V: pochodzące z czynszu lub wpływów z jakiejkolwiek służebności.



Po obliczeniu podstawy opodatkowanej stosuje się jedną z progresywnych stawek podatku dochodowego i w efekcie otrzymuje rolniczy dochód netto (ang. *net farm income*).

Tabela 15. Stawki podatku dochodowego PIT w Irlandii w 2019 r.

Podstawa opodatkowania (euro)	Kategoria podatnika	Progresywna stawka podatku dochodowego
0 – 35 300,00	Osoba fizyczna nieposiadająca dzieci	20%
0 – 39 300,00	Samotna osoba fizyczna kwalifikująca się do kredytu One Parent Family	20%
0 – 44 300,00 <sup>461</sup>	Małżeństwo	20%
Powyżej limitów	Pozostałe kategorie	40%

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie Tax Rates, Bands and Reliefs for the Tax Years 2015 and 2019. Office of the Revenue Commissioners.*

Irlandzkie prawo podatkowe przewiduje również powszechne ulgi podatkowe (*tax credit*), które w 2001 r. całkowicie zastąpiły kwotę wolną od podatku. Są one opisane w sekcji 472AB *Taxes Consolidation Act*. Ulgi te obniżają kwotę podatku należnego i mogą być przeniesione na następne lata, jednak w przypadku przekroczenia ich kwoty nad kwotę podatku należnego po stronie budżetu państwa nie powstaje zobowiązanie wobec podatnika do zwrotu. Podstawowa ulga, *Personal Tax Credit*, wynosi 1 650,00 euro dla osoby fizycznej oraz 3 300,00 euro dla małżeństwa lub osoby owdowiałej w okresie żałoby, lub jak długo na jej utrzymaniu pozostają niepełnoletni. Dodatkowo, osoby świadczące stosunek pracy mogą liczyć na dodatkowe 1 650,00 euro, co daje razem 3 300,00 euro rocznie. Oznacza to, że przy 20-procentowej stawce podatku dochodowego suma zysków wchodzących w zakres podatku PIT musi przekroczyć 16 500,00 euro, żeby ostateczne zobowiązanie podatkowe przekroczyło sumę *tax credit*, dla osoby pracującej wynoszące 3 300,00 euro. W konsekwencji oznacza to wymóg zapłacenia podatku.

<sup>461</sup> W określonych okolicznościach małżeństwa mogą zwiększyć kwotę pierwszego progu podatkowego o kolejne 24 800 euro, tym samym osiągając kwotę 67 600 euro, tj. dwukrotność kwoty dla osoby fizycznej.

Sekcja 464 *Taxes Consolidation Act* zwalnia z podatku dochodowego dochód do wysokości 18 000,00 euro osoby, które osiągnęły sędziwy wiek. To samo tyczy się małżeństw, których przychód nie przekracza 36 000,00 euro, a co najmniej jeden z małżonków osiągnął wiek 65 lat lub osiągnie go w danym roku podatkowym. Wyżej wymienione kwoty wzrastają o 575,00 euro za każde z dwójki pierwszych dzieci oraz 870,00 euro za każde kolejne<sup>462</sup>.

Ciekawym rozwiązaniem jest tzw. ulga marginalna (*marginal relief*). Otóż podatnik lub małżeństwo, których kwota dochodu nieznacznie przekracza limit zwolnienia, mogą wciąż z niej skorzystać, jednak nadwyżkę ponad limit opodatkowują wyższą, bo 40-procentową stawką podatku<sup>463</sup>. Każdy podatnik musi sam zdecydować, czy chce korzystać z wyżej opisanej ulgi, gdyż nie zawsze jest ona opłacalna. Dodatkowo podatek dochodowy pełni w Irlandii również funkcje stymulacyjne. Państwo pozwala m.in. odliczyć od podatku wydatki na edukację czy zdrowie<sup>464</sup>.

#### **4.3.1.4. Przywileje podatkowe dla producentów rolnych w Irlandii**

Producenci rolni, poza ulgami i zwolnieniami przysługującymi wszystkim obywatelom Irlandii, cieszą się również szeregiem przywilejów ekskluzywnych. Wśród nich warto wymienić odpisy kapitałowe, ulgi od wzrostu stanów magazynowych, zwolnienia od podatku dochodowego z tytułu leasingu gruntów oraz pożytków z lasów, preferencyjny sposób obliczania pożytków kapitałowych, preferencyjny sposób obliczania podatku od akwizycji kapitału oraz obniżki w opłatach skarbowych<sup>465</sup>.

Ulgi w podatku od akwizycji kapitału, pożytków kapitałowych oraz opłatach skarbowych w intencji ustawodawcy mają na celu przyspieszenie przekazywania gospodarstw rolnych młodym rolnikom (najczęściej na skutek dziedziczenia) oraz promocję sektora rolnego wśród młodych ludzi.

Po pierwsze, w sekcji 89 Capital Acquisitions Tax Consolidation Act opisano zwolnienia dla farmerów, tzw. *agricultural relief*. Przejawiają się one obniżeniem o 90% wyceny gospodarstw

---

<sup>462</sup> *Income Tax Exemption & Marginal Relief*, Revenue Commissioners, 2018, s. 2-4.

<sup>463</sup> *Ibidem*, s. 5.

<sup>464</sup> Z uwagi na to, że konstytucyjnym obowiązkiem państwa jest zapewnienie obywatelom Irlandii opieki medycznej, system podatkowy wspiera zakup prywatnego ubezpieczenia zdrowotnego (poprzez wpłacenie 20% jego wartości bezpośrednio do firm ubezpieczeniowych), a także od 2009 r. pozwala na obniżenie podatku dochodowego poprzez odliczenie kosztów na opiekę medyczną (np. konsultacje medyczne, przejazd karet, zakup leków, wizyty stomatologiczne, zakup specjalnego jedzenia dla diabetyków, domowa opieka medyczna) jako koszty uzyskania przychodu. Odliczenie możliwe jest, jeżeli wydatki były poniesione od 2007 r. na leczenie siebie lub osób najbliższych.

<sup>465</sup> Agritaxation Review, Ministry of Finance and the Ministry of Agriculture Working Group, 2014, s. 1. Poza wymienionymi istnieje jeszcze np. ulga na usługi telekomunikacyjne, która ma ograniczać wykluczenie internetowe terenów wiejskich. Pozwala na zaliczenie 2/3 wydatków na telefon lub Internet jako kosztów uzyskania przychodu. Agritaxation Review, pomimo że pochodzi z 2014 r., wciąż zachowuje swoją aktualność.

rolnych na potrzeby podatku od akwizycji kapitału, gdyż zbyt wysoka wycena mogłaby powodować konieczność sprzedaży gospodarstw rolnych, w sytuacji gdy podatników nie byłoby stać na przekazanie farmy w drodze dziedziczenia lub pod tytułem darmym<sup>466</sup>.

Po drugie, w sekcji 81 ustawy *Stamp Duties Consolidation Act*<sup>467</sup> przewidziano zwolnienie z opłaty skarbowej przekazywania gospodarstwa rolnego, w sytuacji gdy nabywca jest młodym rolnikiem (do 35. roku życia), który może wykazać się odpowiednimi kwalifikacjami (np. ma wykształcenie rolnicze), a także będzie zarządzał gospodarstwem nieprzerwanie przez pięć lat od jego nabycia. Jako że dziedziczenie jest zwolnione z opłaty skarbowej, najczęściej transfer gospodarstw rolnych odbywa się w sposób naturalny, po śmierci jego właściciela. Celem ustawodawcy było zrównanie obu tych sytuacji pod względem kosztów skarbowych.

Dla wsparcia scalania gruntów, w nowelizacji *Financial Act*, która weszła w życie w 2013 r., wprowadzono tzw. *farm restructuring relief*, tj. zwolnienie z podatku od pożytków kapitałowych, jeżeli pożytki ze zbycia gruntów rolnych są w ciągu dwóch lat od zbycia przeznaczone na scalanie gruntów lub na wzrost efektywności farmy<sup>468</sup>. Zwolnienie zostało pierwotnie ustanowione do dnia 31 grudnia 2015 r., jednak uległo przedłużeniu o kolejne lata. Zwalnia się również z podatku od pożytków kapitałowych przychód wynikający ze zbycia całego gospodarstwa rolnego, jeżeli zbywca przekroczył 55. rok życia<sup>469</sup>. Zwolnienia są o tyle istotne, że podatek od pożytków kapitałowych w Irlandii jest bardzo wysoki, gdyż wynosi 33%. Powyższe zwolnienia mają na celu stymulację przekazywania gospodarstw rolnych jeszcze za życia właścicieli, którzy swoim doświadczeniem mogą wspierać młode pokolenie.

Irlandzkie prawo podatkowe wspiera alternatywne struktury gospodarki rolnej, tj. leasing i partnerstwo. Po pierwsze, *Financial Act*<sup>470</sup> zakłada zwolnienie z podatku dochodowego zysków osiąganych z tytułu leasingu gospodarstwa rolnego jego właścicieli, którzy ukończyli 40. rok życia lub cierpią na choroby fizyczne lub psychiczne. Zastosowanie zwolnienia wymaga spełnienia kilku warunków, w tym m.in. wyleasingowany grunt musi znajdować się w ewidencji gruntów, umowa zawierana jest na co najmniej pięć lat, a strony umowy leasingu nie mogą być ze sobą spokrewnione.

---

<sup>466</sup> Zarówno dziedziczenie, jak i darowizny są przedmiotem podatku od akwizycji kapitału, co może stanowić przeszkodę w wymianie pokoleniowej właścicieli gospodarstw.

<sup>467</sup> Ustawa *Stamp Duties Consolidation Act* nr 31 z dnia 15 grudnia 1999 r. (Irish Statute Book Number 31 of 1999 ze zm.).

<sup>468</sup> Zwolnienie nie obejmuje stanów faktycznych sprzedaży całego gospodarstwa rolnego lub wzrostu efektywności polegającej na inwestycji w budynki lub sprzęt rolniczy.

<sup>469</sup> *Guide to Capital Gains Tax*, Revenue Commissioners, 2015, s. 18.

<sup>470</sup> Art. 664 *Financial Act*.

Po spełnieniu wszystkich wymagań leasing staje się kwalifikowalny, a właściciel gruntu może skorzystać z ulg. Opisano je w tabeli 16.

Tabela 16. Progi zwolnień podatkowych dla kwalifikowalnych umów leasingu zawartych po 1 stycznia 2015 r.

Okres trwania umowy leasingu	Maksymalna kwota zwolnienia (euro)
Od 5 do 7 lat	18 000
Od 7 do 10 lat	22 500
Od 10 do 15 lat	30 000
Powyżej 15 lat	40 000

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie art. 664 Financial Act 2018.*

Kwota zwolnienia może być rozłożona na wszystkie lata trwania umowy leasingu.

*Taxes Consolidation Act*<sup>471</sup> wyłącza z podatku od pożytków kapitałowych powstałych po rozwiązaniu partnerstwa rolników, które trwało dłużej niż 10 lat. Tego typu partnerstwa mają istotny wpływ na wzrost efektywności inicjatyw rolniczych (np. zakup wspólnego parku maszyn), więc stymulowanie wzrostu ich liczby wymaga ograniczenia kosztów ustania partnerstw.

System podatkowy zachęca również do czynienia nakładów na gospodarstwo rolne w celu poprawy efektywności, innowacyjności oraz promocji najlepszych praktyk. Jako przykłady takich rozwiązań mogą posłużyć przyspieszone odpisy amortyzacyjne oraz ulgi od wzrostu stanów magazynowych. I tak, *Taxes Consolidation Act*<sup>472</sup> zakłada amortyzację inwestycji w budynki w ciągu siedmiu lat (podczas gdy nieruchomości, co do zasady, amortyzowane są roczną stawką 4%), a także rozliczenie całego zużycia maszyn rolniczych w ciągu ośmiu lat. Druga z wymienionych ulg działa w taki sposób, że wzrost wartości stanów magazynowych w gospodarstwie rolnym pomiędzy latami księgowymi może być obniżony o 25%<sup>473</sup>. Jest to szczególnie ważne dla podmiotów szybko rozwijających się, w których opodatkowanie przyrostów stanów magazynowych mogłoby skutkować problemami z płynnością finansową gospodarstw rolnych. Do tego bardzo wielu rolników magazynuje swoje zboża przez wiele miesięcy, czekając na najlepszą cenę rynkową,

<sup>471</sup> Art. 598 *Taxes Consolidation Act*.

<sup>472</sup> Art. 658 *Taxes Consolidation Act*.

<sup>473</sup> Z kolei dla młodych rolników, legitymujących się wykształceniem kierunkowym, przedmiotowa wartość jest podwyższona do 100% w pierwszych czterech latach aktywności gospodarczej.

która najczęściej występuje na wiosnę, tj. w roku podatkowym następującym po roku, w których zebrano plony.

Na szczególne uznanie zasługuje fakt, że dokument *Agritaxation Review* z października 2014 r., stworzony przez grupę roboczą składającą się z pracowników Ministerstwa Finansów i Ministerstwa Rolnictwa, zawiera wiele postulatów *de lege ferenda* w zakresie potrzeby stosowania ulg i zwolnień rolnictwa. Do 2016 r. wiele z tych postulatów zostało ujętych w ustawie *Financial Act*. Ministerstwo Finansów Irlandii twierdzi, że mimo znaczącej liczby przywilejów podatkowych dla rolników rzeczywiste ekonomiczne znaczenie tychże przywilejów jest niewielkie<sup>474</sup>.

#### 4.3.2. Węgry

Węgry to państwo o ustroju demokracji parlamentarnej, leżące w Europie Środkowej. Od 1955 r. jest członkiem ONZ, od 1999 r. członkiem NATO, natomiast od 2004 r. należy do UE. Węgry zajmują powierzchnię 93 030 km<sup>2</sup> i są zamieszkiwane przez niespełna 10 mln mieszkańców. Państwo graniczy od północy ze Słowacją, od zachodu z Ukrainą i Rumunią, od południa z Serbią i Chorwacją, a od zachodu ze Słowenią i Austrią.

Obecny ustrój Węgier określa Ustawa Zasadnicza z 2011 r, która stanowi, że jest to demokratyczna republika o charakterze parlamentarno-gabinetowym. Jednoizbowy parlament (*Országgyűlés*) składa się z 199 posłów wybieranych na czteroletnią kadencję w wyborach powszechnych i tajnych, częściowo metodą proporcjonalną, a częściowo w okręgach jednomandatowych. Prezydenta wybiera Parlament na okres pięciu lat. Rząd, będący główną siłą władzy wykonawczej, tworzy przewodniczący zwycięskiego ugrupowania.

Węgry są państwem unitarnym i posiadają trójstopniowy podział administracyjny. Obszar państwa jest podzielony na dziewiętnaście komitatów (*megye*), które dzielą się na 168 powiaty (*kistérség*), a te na gminy (214 *város*, czyli gmin miejskich oraz 2898 *nagyközség*, czyli gmin wiejskich). Rangę równą powiatom mają miasta na prawach komitatu (*megyei jogú város*, obecnie 23). Szczególny status, równy komitatowi, ma stolica państwa Budapeszt (*főváros*), podzielona na dzielnice (*kerület*).

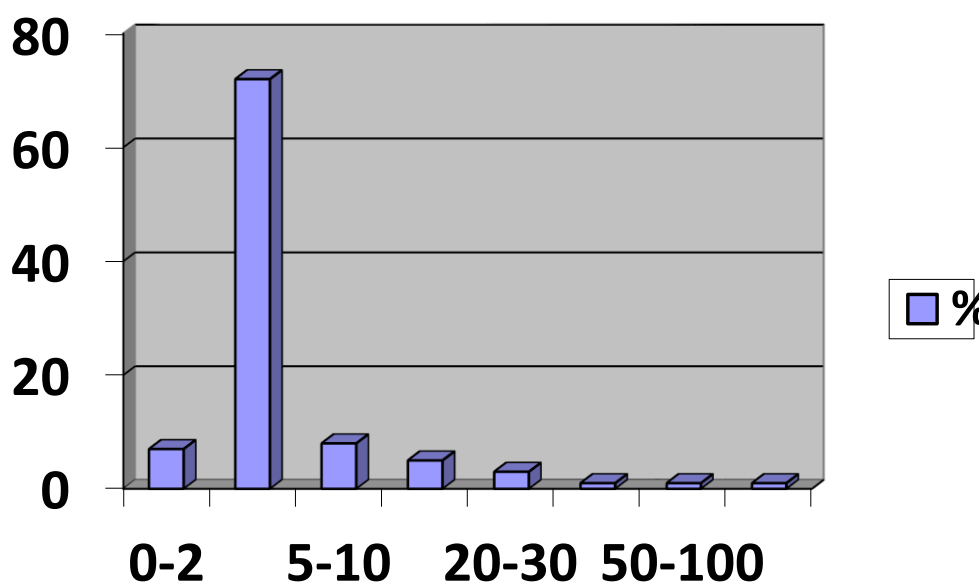
---

<sup>474</sup> Agritaxation Review, Ministry of Finance and the Ministry of Agriculture Working Group, 2014, s. 113.

#### 4.3.2.1. Rynek rolny na Węgrzech

W 2010 r. na Węgrzech funkcjonowało 489 980 gospodarstw rolnych. Z grona innych państw niemal identyczną ich liczbą charakteryzowała się Francja (489 890). W porównywanym okresie, od 2000 r. do 2010 r., nastąpił znaczny spadek liczby gospodarstw rolnych, gdyż 40,3% z nich zakończyło swoją działalność. Mimo tak gwałtownego spadku liczby podmiotów wykonujących działalność rolną, zwiększyła się nieznacznie powierzchnia gruntów uprawnych (o 57 250 ha) do wartości 4,6 mln ha, co stanowi ok. połowę powierzchni Węgier. Przeciętne gospodarstwo rolne uprawiało w 2010 r. 8 ha (wartość zbliżona do średniej w Polsce). Liczba osób zatrudnionych w branży rolnej wynosiła 1,1 mln, co odpowiada ok. 27% wszystkim aktywnym zawodowo mieszkańcom kraju. Jest to jeden z najwyższych współczynników w całej UE.

Wykres 9. Struktura agrarna Węgier z podziałem na wielkość gospodarstw rolnych.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych *Agricultural census in Hungary* (EUROSTAT).

Jak wynika z wykresu 9, przeważająca większość producentów rolnych na Węgrzech to gospodarstwa uprawiające na powierzchni od 2 do 5 ha. Kluczową rolę dla branży rolnej Węgier odgrywają dwa regiony NUTS-2: Północna Wielka Nizina (węg. *Észak-Alföld*) i Południowa Wielka Nizina (węg. *Dél-Alföld*), które łącznie odpowiadają za ok. 45% całej produkcji rolnej Węgier, a zatrudnienie znajduje tam 46% wszystkich pracowników sektora. Na Północnej Wielkiej

Nizinie operuje ok. 25% wszystkich węgierskich gospodarstw rolnych, natomiast na Południowej Wielkiej Nizinie hoduje się 30% zwierząt (w przeliczeniu na LSU).

Pod względem profilu działalności rolnej znaczący udział mają producenci drobiu (20%), gospodarstwa mieszane (13%) oraz producenci roślin oleistych i białkowych (13%). Rozkład wygląda nieco inaczej porównując udział w krajowej produkcji sektora rolnego, gdyż za 25,7% odpowiadają producenci roślin oleistych i białkowych, a producenci drobiu za 19,2%. Według spisu rolnego z 2010 r. hodowli zwierząt na Węgrzech odpowiadał 2,5 mln LSU. Na ten wskaźnik składa się w 39% drobiarstwo, w 32% trzoda chlewna i w 21% bydło.

#### **4.3.2.2. Ogólny zarys systemu prawnego Węgier i konsolidacja finansów publicznych po 2010 r.**

Ustawa Zasadnicza Węgier (*Magyarország Alaptörvénye*) z dnia 25 kwietnia 2011 r. odnosi się do kwestii podatków w niewielkim stopniu. Stanowi ona jednak o tym, że nie można przeprowadzić referendum ogólnokrajowego, którego przedmiotem będą m.in. rodzaje podatków państwowych oraz określenie podatków lokalnych<sup>475</sup>. Władztwo nad podatkami lokalnymi zostało przekazane administracji samorządowej<sup>476</sup>, a więc system podatkowy Węgier składa się zarówno z podatków powszechnych, jak i lokalnych. Ustawa Zasadnicza ogranicza rodzaj spraw, które mogą być przedmiotem orzeczeń sądu konstytucyjnego w sytuacji nadmiernego długu publicznego<sup>477</sup>. Ddż zadłużenie Węgier jest wyższe niż połowa PKB, trybunał konstytucyjny tego kraju może badać ustawy dotyczące centralnego budżetu państwa i jego wykonania, podatków państwowych, świadczeń socjalnych, opłat, cel i centralnych decyzji określających podatki lokalne wyłącznie, gdy przedmiotem skargi konstytucyjnej są przepisy naruszające podstawowe prawa człowieka i obywatela<sup>478</sup>.

Od 2010 r. na Węgrzech przeprowadzono szereg reform mających na celu konsolidację finansów publicznych kraju. Podjęcie zdecydowanych kroków było konieczne z uwagi na bardzo

---

<sup>475</sup> Art. 8 ust. 3 Ustawy Zasadniczej Węgier. Innymi kwestiami, które nie mogą być rozstrzygane w drodze krajowego referendum, jest centralny budżet państwa oraz jego wykonanie, świadczenia socjalne, opłaty a także cła.

<sup>476</sup> Art. 32 ust. 1 pkt. h) Ustawy Zasadniczej Węgier.

<sup>477</sup> Art. 37 ust. 4 Ustawy Zasadniczej Węgier.

<sup>478</sup> Ustawa Zasadnicza za podstawowe prawa człowieka i obywatela uznaje prawo do życia i ludzkiej godności, prawo do ochrony danych osobowych, prawo do wolności myśli, sumienia i wyznania oraz uprawnienia związane z posiadaniem obywatelstwa węgierskiego.

wysoką, wynoszącą 82,2%<sup>479</sup> relację długu publicznego do PKB w 2010 r.<sup>480</sup>. Radykalne zmiany podatkowe pozwoliły Węgrom zdyscyplinować finanse publiczne, w wyniku czego w 2013 r. Rada UE zakończyła wobec tego kraju procedurę nadmiernego deficytu.

W podatku dochodowym od osób fizycznych w 2011 r. zastąpiono progresję podatkową dwiema stawkami 17% i 32% oraz podatkiem płaskim w wysokości 16% (obecnie od 2016 r. 15%) i wyłączono z podstawy opodatkowania składki na ubezpieczenia społeczne w wysokości 27% dochodu, których płatnikiem jest pracodawca. Z pozoru korzystna dla podatnika zmiana obciążenia dochodu została zneutralizowana przez wprowadzenie podatku socjalnego również na poziomie 27%<sup>481</sup>. Odprowadzanie składki na ubezpieczenie społeczne wiązało się z powstaniem uprawnienia po stronie osoby ubezpieczonej do świadczeń ubezpieczeniowych na warunkach określonych w ustawie. Podatek socjalny nie uprawnia natomiast osoby ubezpieczonej do żadnych świadczeń, wynikających wprost z przepisów prawa.

Pozostałe istotne zmiany wprowadzone po 2012 r. to podniesienie podstawowej stawki VAT do 27% (najwyższa w UE), zmiana zasad opodatkowania świadczeń pozapłacowych, tzw. *Cafeteria*, skutkująca wzrostem opodatkowania, co uczyniło tę formę wynagradzania nieatrakcyjną. Miało też miejsce podniesienie stawek w podatku akcyzowym na napoje alkoholowe, olej napędowy do niekomercyjnego użytku czy papierosy oraz ograniczenie ilości ulg podatkowych, przy czym utrzymano ulgę dla drobnych producentów rolnych oraz rozszerzono zakres stosowanej ulgi prorodzinnej, dostępnej przy jednym dziecku, pomniejszającej podstawę opodatkowania i naliczanej miesięcznie<sup>482</sup>.

Poza licznymi zmianami w funkcjonujących obciążeniach publicznoprawnych, system podatkowy został rozbudowany o nowe rodzaje podatków, w tym podatek (opłatę) od transakcji finansowych, podatek produktowy związany ze zdrowiem publicznym, podatek telekomunikacyjny,

---

<sup>479</sup> Zasoby bazy danych *Government deficit/surplus, debt and associated data*, EUROSTAT (online 26.02.2017).

<sup>480</sup> W tym miejscu warto wspomnieć, że na Węgrzech wzrost długu publicznego tłumaczy się błędną polityką gospodarczą rządów lewicowych w latach 2002-2010, podczas gdy większość państw członkowskich UE jako główną przyczynę wzrostu długu w ostatnich latach wskazuje globalny kryzys gospodarczy. Co więcej, w załączniku pt. *Postanowienia przejściowe. O przejściu od dyktatury komunistycznej do demokracji* do Ustawy Zasadniczej Węgier z 2011 r., odpowiedzialnością za to wprost obarczono opozycyjną wobec Fideszu Węgierską Partię Socjalistyczną, która rządziła w latach 2002-2010, a także określono ją prawnym sukcesorem rządzącej w latach 1956-1989 Węgierskiej Socjalistycznej Partii Robotniczej, określonej *organizacją zbrodniczą, której przywódcy obciążeni są nieprzedawniającą się odpowiedzialnością za utrzymywanie systemu represyjnego i za kierowanie nim, za naruszanie prawa i zdradę narodu*.

<sup>481</sup> A. Moździerz, *Gospodarcze skutki polityki podatkowej na Węgrzech w latach 2008–2014*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin, 2016, s. 125.

<sup>482</sup> *Ibidem*, s. 125-126.



podatek kulturalny, podatek od elementów sieci naziemnej i podziemnej, podatek od wypadków samochodowych i podatek od ubezpieczeń czy podatek od kolektorów słonecznych<sup>483</sup>. W efekcie ciężar wymienionych danin publicznych przenoszono bardzo często na konsumentów. Niejednokrotnie wzrost obciążenia był znaczący. Dla przykładu, w ramach podatku od wypadków samochodowych na firmy ubezpieczeniowe nałożono obowiązek odprowadzenia podatku w wysokości 30% wartości polisy (do wysokości ustalonego przez przepisy limitu). Z kolei podatek od ubezpieczeń, w wyniku zmian przepisów, naliczany jest w wysokości 15% od stawki *autocasco* oraz 10-procentowej stawki ubezpieczenia od kradzieży własności czy nagłych wypadków.

Obecnie najważniejsze podatki z perspektywy gospodarstwa rolnego to podatki dochodowe (podatek dochodowy PIT, podatek CIT, podatek od zysków kapitałowych), podatki majątkowe (podatek od wartości budynków, podatek gruntowy, podatek od spadków i darowizn, podatek z tytułu przeniesienia własności) oraz podatki konsumpcyjne (podatek od wartości dodanej, akcyza).

#### **4.3.2.3. Podatek dochodowy na Węgrzech**

Podatek dochodowy od osób fizycznych na Węgrzech jest uzależniony od rezydencji podatkowej oraz od źródła dochodu. Osoba fizyczna będąca rezydentem Węgier, która osiąga przychód, staje się podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>484</sup>. Rok podatkowy jest identyczny z rokiem kalendarzowym.

Omawiany podatek reguluje ustawa o podatku osobistym (węg. *törvény a személyi jövedelemadóról*), która wyróżnia dwie kategorie: dochody podlegające konsolidacji<sup>485</sup> (z działalności innej niż na własny rachunek, z działalności na własny rachunek i inne podlegające konsolidacji) oraz dochody opodatkowane oddzielnie (np. z zysków kapitałowych, z prywatnych firm i ze sprzedaży majątku ruchomego i nieruchomego)<sup>486</sup>.

Od 2016 r. stawka podatku dochodowego od osób fizycznych wynosi 15%<sup>487</sup>.

---

<sup>483</sup> „Biuletyn Ekonomiczny” nr 1/2015, Wydział Polityczno-Ekonomiczny Ambasady RP w Budapeszcie, s. 13.

<sup>484</sup> Hungary Highlights 2019, Deloitte, Londyn, 2019, s. 3.

<sup>485</sup> Opisane w rozdziale IV (od sekcji 16 do sekcji 29) *törvény a személyi jövedelemadóról*

<sup>486</sup> Opisane w rozdziale X (sekcji 49/A) *törvény a személyi jövedelemadóról*.

<sup>487</sup> Oficjalna strona internetowa węgierskiego Urzędu Podatków i Opłat [http://en.nav.gov.hu/taxation/taxinfo/summary\\_individuals.html](http://en.nav.gov.hu/taxation/taxinfo/summary_individuals.html) (online 01.05.2019).

Wśród wyłączeń z opodatkowania znajdują się m.in. stypendia, renty i emerytury, odszkodowania czy środki przekazywane przez państwo na wychowywanie dzieci<sup>488</sup>.

Przychody niepochodzące z wykonywania własnej działalności gospodarczej to m.in. wynagrodzenie ze stosunku pracy (lub zbliżonej aktywności) lub zasiadania w organach podmiotów gospodarczych. Drugą kategorią przychodów są te pochodzące z wykonywanej działalności, a wśród nich wyróżnia się prowadzenie działalności gospodarczej, gospodarstwa rolne i wykonywanie wolnego zawodu<sup>489</sup>. Co do zasady, w przypadku osób samozatrudnionych dochód rozumiany jest jako różnica między wyliczonym przychodem a kosztami uzyskania przychodu. Sekcja 18 *törvény a személyi jövedelemadó* stanowi, że osoba samozatrudniona może skorzystać z dwóch metod określania kosztów uzyskania przychodu oraz wynikających z ewidencji podatkowej lub ryczałtowo określonych na poziomie 10%. Zmiana metody możliwa jest w każdym pełnym roku podatkowym. Daniną publiczną, o której już wspomniano, jest 27-procentowa składka tytułem ubezpieczenia społecznego<sup>490</sup>.

Odrębny składnik podatku dochodowego stanowią przychody przedsiębiorcy z własnej działalności gospodarczej, jeżeli są księgowane jako koszty uzyskania przychodu firmy<sup>491</sup>. Podstawą opodatkowania dochodu przedsiębiorcy jest różnica między sumą przychodów i sumą kosztów. Straty mogą być przenoszone na przyszłe lata podatkowe bez ograniczenia w czasie, co wynika *expressis verbis* z ustawy<sup>492</sup>.

Prywatni przedsiębiorcy, po spełnieniu określonych warunków, mogą skorzystać z jednej z trzech uproszczonych metod opodatkowania. Pierwsza z nich, tzn. ryczałtowa (węg. *egyéni vállalkozó és a mezőgazdasági kistermelő átalányadózása*)<sup>493</sup>, polega na tym, że obciążeni są podatkiem przedsiębiorcy oraz gospodarstwa rolne, których obroty za poprzedzający rok podatkowy nie przekroczyły 15 000 000,00 HUF. Ustawa zawiera katalog kosztów ryczałtowych podzielonych według kategorii<sup>494</sup>. Stawki kosztów ustalane są ryczałtowo, w przedziale od 40% do 94% w zależności od prowadzonej działalności. Gospodarstwa rolne korzystające z metody

---

<sup>488</sup> Przedmiotowe wyłączenia z podatku dochodowego opisane są w art. 7 *törvény a személyi jövedelemadó* oraz w załączniku nr 1 do aktu prawnego.

<sup>489</sup> Navigating new territory Internationally Mobile Employees, International Assignment Services, Taxation of International Assignees Country – Hungary, PWC, Budapeszt, 2014, s. 7.

<sup>490</sup> *Ibidem*, s. 9.

<sup>491</sup> Zgodnie z sekcją 49/A *törvény a személyi jövedelemadó*.

<sup>492</sup> Pkt. 7a sekcji 49/A *törvény a személyi jövedelemadó*.

<sup>493</sup> Metoda została opisana w sekcji 50 ustawy o podatku osobistym oraz załączniku nr 10 do tejże ustawy.

<sup>494</sup> Sekcja 53 *törvény a személyi jövedelemadó*.

ryczałtowej są uprawnione do obniżenia swojego przychodu o 85%. Węgierski ustawodawca jeszcze większe koszty przypisuje produkcji zwierzęcej, w przypadku której ustala ryczałtowe koszty na poziomie 94%. Przychód z tego źródła zaliczany jest do przychodów skonsolidowanych.

Druga z nich, zwana uproszczonym podatkiem dla przedsiębiorstw (węg. *egyszerűsített vállalkozási adó* – w skrócie EVA), wprowadzona została ustawą o uproszczonym podatku od działalności gospodarczej<sup>495</sup> w 2013 r. (ten system opodatkowania dostępny jest m.in. dla gospodarstw rolnych<sup>496</sup>). Ustawa stanowi, że obroty podmiotu, który zamierza zostać podatnikiem tego podatku, w roku poprzedzającym nie mogą przekraczać 30 000 000,00 HUF<sup>497</sup>. Podstawą opodatkowania są obroty powiększone o podatek od towarów i usług. Podatnicy są objęci stałą 37-procentową stawką podatkową. Podatek zastępuje opodatkowanie podatkiem dochodowym (PIT lub CIT), obciążenia z tytułu podatku od dywidendy, a także podatek od towarów i usług<sup>498,499</sup>.

Ostatnia metoda nazywana jest metodą stałej stawki według przedziałów dla małych przedsiębiorstw (*kis adózók egyösszegű adója* – w skrócie KATA). Została wprowadzona ustawą o podatku od małych przedsiębiorstw<sup>500</sup> w 2013 r. Podatnikami tego podatku mogą zostać osoby samozatrudnione, jednoosobowe spółki, a także spółki osobowe, których wspólnikami są osoby fizyczne<sup>501</sup>. Podatnicy ci zwolnieni są z podatków dochodowych (PIT i CIT), składek na ubezpieczenie społeczne oraz zdrowotne i emerytalnych. System opodatkowania w oparciu o KATA polega na comiesięcznej, ryczałtowanej płatności w wysokości 50 000,00 HUF za każdego pełnozatrudnionego pracownika lub wspólnika oraz 25 000 HUF<sup>502</sup>. Zasady dotyczące odpisów amortyzacyjnych są podobne dla osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą oraz podatników podatku CIT. Stawka podatku dochodowego dla osób samozatrudnionych na Węgrzech wynosi 10% do kwoty 50 mln HUF oraz 19% powyżej tej kwoty<sup>503</sup>.

---

<sup>495</sup> Ustawa z dnia 15 grudnia 2002 r. nr XLIII. (Magyar Közlöny 2002, s. 07856-07868 ze zm.).

<sup>496</sup> Inne podmioty, które mogą z niego skorzystać to m.in. spółki jawne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą. Pełny katalog podmiotów, które mogą być podatnikami został określony w §2 ust. 1 ustawy o uproszczonym podatku od działalności.

<sup>497</sup> §2 ust. 4 pkt. a ustawy o uproszczonym podatku od działalności gospodarczej.

<sup>498</sup> §1 ust. 5 ustawy o uproszczonym podatku od działalności gospodarczej.

<sup>499</sup> W ocenie autora, z uwagi na wysoką stawkę bazową podatku oraz brak możliwości odliczenia podatku od towarów i usług (przedsiębiorca nie jest czynnym podatnikiem podatku), metodę tę trudno określić preferencyjną wobec działalności rolniczej.

<sup>500</sup> Ustawa z dnia 15 października 2012 r. nr CXLVII. (Magyar Közlöny 2012, s. 23374 - 23389 ze zm.).

<sup>501</sup> §3 ustawy o podatku od małych przedsiębiorstw.

<sup>502</sup> §8 ustawy o podatku od małych przedsiębiorstw.

<sup>503</sup> Stawka podatku liniowego dla wszystkich innych podatników podatku dochodowego od osób fizycznych wynosi 15%. Podatek CIT objęty jest 19% stawką zgodnie z sekcją 49/A pkt 9 i 10 törvény a személyi jövedelemadó.

#### 4.3.2.4. Preferencje podatkowe działalności rolniczej na Węgrzech

Największe preferencje podatkowe dla gospodarstw rolnych na Węgrzech wiążą się z posiadaniem statutu małego producenta rolnego (węg. *mezőgazdasági őstermelő*), legitymującego się licencją wydawaną przez organy podatkowe podmiotom posiadającym status małego gospodarstwa rolnego<sup>504</sup>. Podmiotem takim może zostać tylko osoba fizyczna, która ukończyła 16. rok życia, jest indywidualnym przedsiębiorcą oraz prowadzi tradycyjną produkcję rolną na małą skalę, a także członek rodziny takiej osoby fizycznej, biorący aktywny udział w życiu gospodarstwa rolnego. Szczegółowe wyjaśnienie, jak ustawodawca rozumie małą skalę, zostało ujęte w załączniku nr 6 do *törvény a személyi jövedelemadó*. Przedmiot działalności został tam podzielony na trzy kategorie: produkcję zwierzęcą, produkcję roślinną oraz produkcję drzewną<sup>505</sup>.

Bodaj największym przywilejem dla małych producentów rolnych jest zwolnienie ich z obowiązku deklarowania w deklaracji podatkowej przychodów nieprzekraczających 600 000,00 HUF<sup>506</sup>. Co więcej, zezwolono małym gospodarstwom rolnym określającym swoje koszty poprzez ewidencję podatkową (a nie w formie ryczałtowej), na uwzględnienie zaledwie 40% przychodów z działalności rolniczej<sup>507</sup>. Mali producenci rolni korzystają również z przywilejów w rozliczaniu strat z lat ubiegłych<sup>508</sup>. Dodatkowo, korzystają oni z ulgi na prowadzenie ksiąg rachunkowych do 100 000,00 HUF<sup>509</sup>.

Szczególnymi przywilejami podatkowymi cieszą się rolnicy, którzy prowadzą tradycyjną produkcję na małą skalę. Jeżeli ich dochody nie przekraczają 2 000,00 euro na rok, wówczas nie muszą prowadzić zapisów księgowych i płacić podatków. Ten rodzaj ułatwienia jest bardzo powszechnie wykorzystywany przez członków gospodarstw rodzinnych, szczególnie w sytuacji, kiedy dochód rolniczy stanowi zaledwie część dochodu danej rodziny.

---

<sup>504</sup> Sekcji 3 pkt. 18 *törvény a személyi jövedelemadó*. Przywołany przepis prawa zawiera definicję małego gospodarstwa rolnego.

<sup>505</sup> Dla przykładu, gospodarstwo rolne hodujące kwiaty, które chce uzyskać lub utrzymać statutu małego producenta rolnego, nie może wykazywać rocznego obrotu większego niż 250 000 HUF, natomiast gospodarstwo rolne produkujące wino – większego niż 7 000.000 HUF rocznie. Tak duży limit dopuszczalny w przypadku produkcji wina pokazuje, że ustawodawca w szczególny sposób faworyzuje wytwórców wina.

<sup>506</sup> Sekcja 23 *törvény a személyi jövedelemadó*.

<sup>507</sup> Pkt. 6 sekcji 22 *törvény a személyi jövedelemadó*.

<sup>508</sup> Przepisy prawa dopuszczają nawet korygowanie deklaracji podatkowych do dwóch lat wstecz poprzez elastyczne regulowanie dochodu.

<sup>509</sup> Sekcja 39. *törvény a személyi jövedelemadó*.

Powyżej wskazanego limitu rolnicy powinni prowadzić szczegółowy rachunek kosztów. Dla takich producentów są dostępne trzy formy opodatkowania dochodów, których wybór zależy od poziomu przychodów.

Rolnicy osiągający roczne przychody podatkowe przekraczające 2 000,00 euro, ale poniżej 13 300,00 euro, pomniejszone o co najmniej 20% kosztów uzyskania przychodów, nieuzyskujący przychodów podatkowych z innych źródeł, mają możliwość składania deklaracji z określeniem rocznych przychodów podatkowych, z zaznaczeniem, że nie uzyskali dochodów z działalności rolniczej w ciągu roku podatkowego, co oznacza, że nie płacą z tego tytułu podatku<sup>510</sup>. Jest to forma fikcji prawnej akceptowanej przez administrację skarbową.

Dla rolników, których dochody mieszczą się w przedziale 13 300,00–26 600,00 euro za dany rok podatkowy, dochód obliczany jest na podstawie ryczałtowego określenia kosztów uzyskania przychodu na poziomie 40% przychodów. Kwota jednak nie może przekroczyć 4 000,00 euro. Opodatkowanie ryczałtowe nie jest dostępne dla rolników, których dochody są wyższe niż 26 600,00 euro i którzy wówczas płacą podatek w wysokości 6% (produkcja zwierzęca) lub 15% (produkcja roślinna).

#### **4.3.3. Podsumowanie systemów podatkowych stosujących ograniczone preferencje podatkowe wobec działalności rolniczej**

W krajach stosujących ograniczone preferencje podatkowe największym obciążeniem publicznoprawnym są podatki dochodowe od osób fizycznych. Producenci rolni uczestniczą w powszechnym systemie podatkowym i nie są objęci specjalnym podatkiem sektorowym, tak jak ma to miejsce w Polsce. Nie przewidziano dla nich również specjalnych metod obliczania dochodu z działalności rolniczej lub zupełnie odrębnych systemów podatkowych. Najczęściej mają, co do zasady, obowiązek prowadzenia ewidencji rachunkowej. Uprzywilejowanie gospodarstw rolnych przejawia się natomiast w całym katalogu ulg, odliczeń i innych preferencji, takich jak ulgi środowiskowe, brak konieczności uwzględniania w deklaracjach podatkowych dochodu rolniczego, jeżeli nie przekracza określonej kwoty, możliwość szybszego lub nawet jednorazowego zaliczenia jako koszty uzyskania przychodu całości wydatków inwestycyjnych lub uprawnienie do rozliczenia straty wynikającej z działalności rolniczej w dłuższym okresie.

---

<sup>510</sup> J. Pawłowska-Tyszko, *Systemy podatkowe...*, *op.cit.*, s. 110.

W niektórych krajach, jak np. na Węgrzech, bardzo małe gospodarstwa rolne korzystają z przywileju polegającego na możliwości określania dochodu rolniczego poprzez oszacowanie. Jednak ograniczony zakres stosowania tego w praktyce powoduje, że krajów tych nie można kwalifikować jako stosujących preferencje podatkowe. System ulg i odliczeń stosowany przez te państwa jest narzędziem świadomej polityki rolnej. O specyfice systemu podatkowego Węgier i opodatkowania producentów rolnych w tym kraju świadczą uprzywilejowanie niskotowarowych gospodarstw rodzinnych, a także możliwość wykorzystania uproszczonej formy opodatkowania (w postaci tzw. EVA lub KATA).

#### **4.4. Czechy jako przykład kraju niestosującego preferencji opodatkowania działalności rolniczej**

##### **4.4.1. Krótka charakterystyka**

Republika Czeska (cz. *Česká republika*) jest państwem leżącym w Europie Środkowej, graniczącym od północnego wschodu z Polską, od zachodu i północnego zachodu z Niemcami, od południa z Austrią, a od południowego wschodu ze Słowacją. Na powierzchni 78 866 km<sup>2</sup> żyje ponad 10,5 mln osób. Czechy są członkiem UE, NATO oraz OECD. Według Banku Światowego należą do 31 najbogatszych krajów świata pod względem dochodów *per capita*<sup>511</sup>, które wynosiły w 2014 r. 28 740,00 dolarów rocznie. Zaledwie 0,1% mieszkańców żyje poniżej progu ubóstwa<sup>512</sup>. Występują tam stosunkowo niewielkie nierówności w dochodach pomiędzy najbogatszymi i najbiedniejszymi obywatelami oraz stosunkowo zrównoważona redystrybucja majątku.

Republika Czeska jest demokracją parlamentarną. Organ ustawodawczy stanowi dwuizbowy parlament. Niższa izba parlamentu – Izba Poselska (cz. *Poslanecká sněmovna*) składa się z 200 parlamentarzystów, wybieranych na czteroletnią kadencję. W skład izby wyższej – Senatu (cz. *Senát*) wchodzi 81 senatorów, wybieranych na okres sześciu lat, przy czym jego skład jest rotacyjny, a jedna trzecia członków jest wybierana co dwa lata. Na czele państwa stoi prezydent, wybierany w wyborach powszechnych na pięcioletnią kadencję. Reprezentuje państwo na arenie międzynarodowej, podpisuje ustawy, powołuje i odwołuje premiera oraz innych członków rządu, ma prawo rozwiązać Izbę Deputowanych, powołuje sędziów oraz członków Rady Czeskiego Banku

---

<sup>511</sup> World Development Indicators 2016, Bank Światowy, Waszyngton, 2016, s. 69.

<sup>512</sup> *Ibidem*, s. 76.

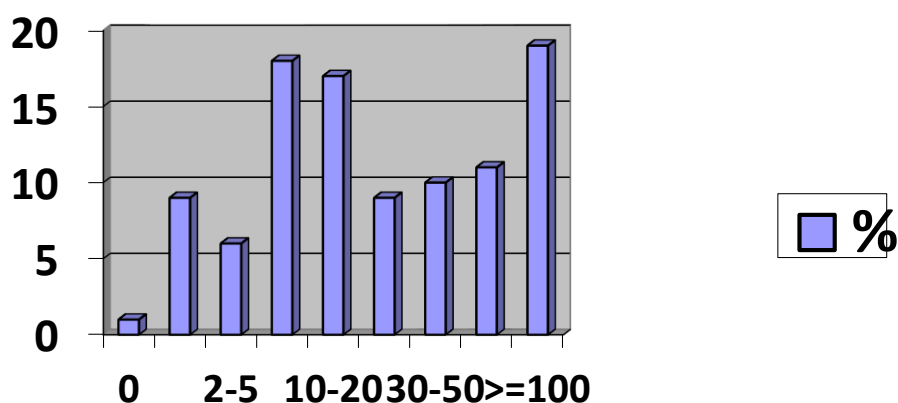
Narodowego (cz. *Česká národní banka*). Organem wykonawczym jest Rząd (cz. *Vláda*). Od 2000 r. w wyniku reformy samorządu terytorialnego Czechy są państwem unitarnym o czterostopniowym podziale administracyjnym – na 14 krajów, 204 gminy III stopnia, 384 gminy II stopnia oraz 5661 gmin I stopnia. Praga, jako jedyne miasto wydzielone, ma status kraju.

#### 4.4.1.1. Rynek rolny w Czechach

W 2010 r. w Czechach funkcjonowało najmniej gospodarstw rolnych spośród wszystkich krajów UE. Co więcej, tendencja jest wciąż spadkowa, w stosunku do 2000 r. ich liczba zmniejszyła się o 4% do 22 840. Porównywalny spadek, bo o 3%, zaobserwowano w odniesieniu do powierzchni użytków rolnych, których w 2010 r. było 3,5 mln ha, co stanowi 44% całego kraju.

Czechy są krajem, w którym istotną rolę odgrywają duże gospodarstwa rolne, powstałe w wyniku prywatyzacji byłych gospodarstw państwowych. W 2010 r. 19% największych gospodarstw rolnych uprawiało 89% użytków rolnych kraju, co daje największą w całej UE średnią wielkość gospodarstwa – 152 ha, niemal dwukrotnie wyższą od drugiej na liście Wielkiej Brytanii, w której średnia wielkość wynosi 82 ha (dla porównania w Polsce 9,6 ha). Podmioty prowadzące działalność rolniczą w formie spółek handlowych stanowiły 12,7% wszystkich gospodarstw rolnych<sup>513</sup>. W czeskim sektorze rolnym zatrudnionych było 133 000 pracowników (spadek aż o 20% w ciągu dekady), co stanowi zaledwie 2,5% aktywnej zawodowo populacji kraju<sup>514</sup>

Wykres 10. Struktura agrarna Czech z podziałem na wielkość gospodarstw rolnych.



Źródło:

Opracowanie własne na podstawie danych *Agricultural census in Czech Republic* (EUROSTAT).

<sup>513</sup> Oficjalna strona internetowa EUROSTAT, FSS (online data code: [http://ec.europa.eu/eurostat/product?code=ef\\_kvaareg&language=en&mode=view](http://ec.europa.eu/eurostat/product?code=ef_kvaareg&language=en&mode=view)).

<sup>514</sup> Oficjalna strona internetowa EUROSTAT [http://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php/Agricultural\\_census\\_in\\_the\\_Czech\\_Republic](http://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php/Agricultural_census_in_the_Czech_Republic) (online 1.11.2016).

Pod względem gospodarki rolnej dla Czech najważniejsze są trzy regiony statystyczne według NUTS-2, tj. Jihozápad, Jihovýchod i Severovýchod. W zasadzie pod względem wszystkich istotnych wskaźników (liczba gospodarstw rolnych, użytków rolnych, zwierząt hodowlanych) znajdują się w czołówce. Ich udział w wartości produkcji Czech wynosi ponad 50%, natomiast suma zwierząt gospodarskich to 65% wszystkich jednostek LSU. W regionie Střední Čechy, otaczającym Pragę, średnia wielkość gospodarstwa to rekordowe 183 ha.

Biorąc pod uwagę profil działalności gospodarstw rolnych, w Czechach nie występuje taka dominacja jednej branży, jak to można zaobserwować np. w Irlandii. 20% gospodarstw rolnych prowadzi uprawę roślin oleistych i białkowych. Drugim najbardziej popularnym profilem produkcji jest hodowla kóz i owiec (15% gospodarstw rolnych), natomiast trzecim hodowla bydła mięsnego. Istotny udział mają również farmy uprawiające zboża, które stanowią 11%. Pod względem udziału w krajowej produkcji sektora rolnego znaczące udziały (ponad 10%) mają tylko dwie branże: gospodarstwa mieszane (hodowla zwierząt połączona z uprawą zbóż z przeznaczeniem na własne potrzeby paszowe), które stanowią 27%, oraz producenci rolni zajmujący się uprawą roślin oleistych i białkowych – 14%.

W 2010 r. w Czechach hodowla zwierząt odpowiadała 1,7 mln LSU i zmniejszyła się w ciągu siedmiu lat o 24%. Bydło stanowiło 56%, trzoda chlewna 26%, a drób 15% krajowego LSU.

Czeskie rolnictwo niewątpliwie zyskało na wstąpieniu do UE. Największe korzyści wynikają z dopłat unijnych, jednak producenci rolni narzekają na nadmierną biurokratyzację, a także brak zabezpieczenia krajowego rynku przed importem tańszych produktów rolnych, m.in. z Polski. Z drugiej strony, gospodarstwa uzależniły się od wsparcia finansowego UE. Ponad 80% z nich wskazuje, że nie potrafiłoby już funkcjonować bez dopłat bezpośrednich<sup>515</sup>.

#### **4.4.1.2. Ogólny zarys systemu podatkowego w Czechach**

Konstytucja Republiki Czeskiej z dnia 16 grudnia 1992 r. stanowi o tym, że podatki oraz inne opłaty mogą być ustanawiane jedynie w drodze ustawy<sup>516</sup>. System podatkowy Czech został utworzony w dniu 1 stycznia 1993 r., tj. po podziale Czechosłowackiej Republiki Socjalistycznej na Czechy oraz Słowację. Do systemu prawnego Republiki Czeskiej przyjęto kilka ustaw, w których

---

<sup>515</sup> A. Věžník, M. Král, H. Svobodová, *Agriculture of the Czech Republic in the 21st Century: from productivism to post-productivism*, *Quaestiones Geographicae*, 2013, Brno, s. 12-13.

<sup>516</sup> Art. 11 ust. 5 Konstytucji Republiki Czech.



ujęto zasady prawa podatkowego. Obejmują zakresem wszystkie podatki, które w swych założeniach pozostały niezmienione, za wyjątkiem podatku od towarów i usług.

Całkowicie nowa ustawa o VAT, implementująca w Czechach prawo unijne, obowiązuje od dnia 1 maja 2004 r. (ustawa *o dani z přidané hodnoty*<sup>517</sup>). Na system podatkowy Republiki Czeskiej składają się podatki pośrednie (podatek od wartości dodanej, podatek od importu, podatki od konsumpcji ustanowione w ustawie *o spotřebních danyh*<sup>518</sup>: podatek od paliw i smarów węglowodorowych, podatek od spirytusu i destylatów, podatek od piwa, podatek od wina i podatek od tytoniu i wyrobów tytoniowych), podatki dochodowe (podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych, uregulowane w ustawie *o daních z příjmů*) oraz pozostałe, tj. podatek od nieruchomości (*Zákon o dani z nemovitostí*), podatek drogowy (*Zákon o dani silniční*), podatek od spadków i podatek od darowizn, podatek od przeniesienia praw własności do nieruchomości (*Zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí*), podatek ekologiczny (*Daň ekologická*)<sup>519</sup>.

Wśród innych danin o charakterze podatkowym należy wymienić w szczególności składki na ubezpieczenia społeczne oraz opłaty lokalne.

#### 4.4.1.3. Podatek dochodowy w Czechach

Podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych są rezydenci czescy, będący osobami fizycznymi<sup>520</sup>. Przedmiotem opodatkowania tego podatku są dochody ze stosunku pracy oraz korzyści płynące z pełnionych funkcji<sup>521</sup>; dochody z działalności gospodarczej oraz z innej samodzielnie wykonywanej działalności zarobkowej, np. wykonywania wolnego zawodu<sup>522</sup>; dochody kapitałowe<sup>523</sup>; dochody z wynajmu<sup>524</sup> oraz pozostałe dochody<sup>525</sup>.

---

<sup>517</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 2004 r o *dani z přidané hodnoty* (Částka 235/2004 Sbírky zákonů).

<sup>518</sup> Ustawa Czeskiej Narodowej Rady z dnia 18 grudnia 1992 r o *spotřebních danyh* (Částka 587/1992 Sbírky zákonů).

<sup>519</sup> J. Přichystalová, *Role přímých daní v daňovém systému České republiky a Francie*, Brno, 2012, s. 14-24.

<sup>520</sup> § 1 ust. 1 *zákon o daních z příjmů*.

<sup>521</sup> § 6 *zákon o daních z příjmů*.

<sup>522</sup> § 7 *zákon o daních z příjmů*.

<sup>523</sup> § 8 *zákon o daních z příjmů*.

<sup>524</sup> § 9 *zákon o daních z příjmů*.

<sup>525</sup> § 10 *zákon o daních z příjmů*.

W skład dochodów niepodlegających opodatkowaniu wchodzi np. wygrane w konkursach i na loteriach publicznych, stypendia, emerytury, renty, odszkodowania, niektóre przychody ze sprzedaży majątku ruchomego i nieruchomego czy niektóre nagrody w zawodach sportowych<sup>526</sup>. Obowiązek złożenia zeznania podatkowego spoczywa na osobie fizycznej, której przychody w danym roku podatkowym przekroczyły 15 000,00 CZK<sup>527</sup>. Od podstawy opodatkowania można odliczyć tzw. niepodlegające opodatkowaniu części podstawy<sup>528</sup>. W Czechach funkcjonuje rozbudowany system odliczeń podatkowych, zaprezentowany na tabeli 17.

Tabela 17. Odliczenia od podatku dochodowego od osób fizycznych w Czechach w 2016 r.

	Warunek do odliczenia	Maksymalna kwota odliczenia (CZK)
a	Każdy podatnik	24 840,00
b	Posiadanie współmałżonka, którego roczne przychody nie przekraczają 68 000 CZK	24 840,00
c	Posiadanie dziecka na utrzymaniu	na 1. dziecko 13 404,00 na 2. dziecko 17 004,00 na 3. dziecko 20 604,00
d	Posiadanie przez podatnika statutu inwalidy uprawnionego do niepełnej renty	2 520,00
e	Posiadanie przez podatnika statutu inwalidy uprawnionego do pełnej renty	5 040,00
f	Posiadanie legitymacji osoby ciężko upośledzonej	16 140,00
g	Posiadanie statutu studenta	4 020,00

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie §35ba zákon o daních z příjmů.*

<sup>526</sup> § 4 zákon o daních z příjmů.

<sup>527</sup> § 38 zákon o daních z příjmů.

<sup>528</sup> Zgodnie z § 15 UDP niepodlegające opodatkowaniu części podstawy to np. wydatki na egzaminy potwierdzające podniesienie kwalifikacji do wysokości 10 000 CZK, darowizny w wysokości łącznej co najmniej 2% (min. 1000 CZK) i co najwyżej 10% podstawy opodatkowania, składki na dodatkową emeryturę do wysokości 12 000 CZK, oprocentowanie kredytów udzielonych na potrzeby mieszkaniowe wg. odrębnych przepisów (maksymalnie do 300 000 CZK), składki na ubezpieczenie na życie do wysokości 12 000 CZK, składki z tytułu członkostwa w związkach zawodowych do wysokości 3000 CZK.

Odliczenia od podatku mogą być stosowane w wysokości 1/12 limitu rocznego za każdy miesiąc kalendarzowy, w którym były spełnione warunki niezbędne do odliczenia (za wyjątkiem punktów a i e). Od 2015 r. istnieje możliwość odliczenia od podatku kosztów wynikających z umieszczenia dziecka w żłobku lub przedszkolu, w wysokości 9 900,00 CZK.

Stawka podatkowa podatku dochodowego od osób fizycznych w 2019 r., podobnie jak w latach ubiegłych, wynosi 15% podstawy opodatkowania. Podatnicy uzyskujący znaczące przychody, tj. 48-krotność średniego miesięcznego wynagrodzenia w Czechach (dla przykładu w 2016 r. ok. 100 000,00 CZK, co daje równowartość niespełna 16 000,00 PLN miesięcznie) płacą dodatkowo dodatek solidarnościowy, w wysokości 7% od nadwyżki nad określony wyżej limit.

Podstawę opodatkowania podatku dochodowego od osób fizycznych stanowi wynagrodzenie brutto pracownika włącznie z przychodami niepieniężnymi, pomniejszone o przychody nieobjęte opodatkowaniem oraz zwolnione z podatku i powiększone o należną kwotę składek na ubezpieczenie socjalne i zdrowotne, uiszczanych przez pracodawcę. Z kolei podstawą opodatkowania osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą lub wykonujących wolne zawody (cz. *samostatné činnosti*) są przychody pomniejszone o koszty uzyskania przychodu. Podatnicy mogą skorzystać z ryczałtowego obliczenia podstawy opodatkowania. Od sumy przychodów (wykazywanych w ewidencji podatkowej) odlicza się koszty według stawek procentowych określonych w ustawie.

W 2016 r. obowiązywały następujące stawki kosztów ryczałtowych określone w *zákon o daních z příjmů*<sup>529</sup>: 80% przychodów w produkcji rolnej, leśnej i gospodarce wodnej oraz działalności rzemieślniczej, do wysokości 1,6 mln CZK rocznie. Drugą stawką było 60% przychodów z działalności gospodarczej innej niż rzemieślnicza, do wysokości 1,2 mln CZK rocznie. Trzecia stawka to 40% przychodów przy innych rodzajach działalności wykonywanych na podstawie odrębnych przepisów lub przychodów z innej samodzielnie wykonywanej działalności zarobkowej do wysokości 0,8 mln CZK rocznie. Ostatnia stawka to 30% przychodów z wynajmu składników majątkowych służących do prowadzenia działalności gospodarczej, do wysokości 0,6 mln CZK rocznie.

---

<sup>529</sup> § 7 ust. 7 *zákon o daních z příjmů*.

Ustawa dopuszcza również opodatkowanie osób prowadzących działalność gospodarczą na ich wniosek na zasadach podatku ryczałtowego<sup>530</sup>. Podatnik, który zamierza skorzystać z tej metody, nie może zatrudniać pracowników, a jego roczny przychód w trzech poprzedzających okresach podatkowych nie może być wyższy niż 5 mln CZK. Wysokość podatku ryczałtowanego określa organ skarbowy, biorąc pod uwagę przewidywane przychody, które podlegają podatkowi i przewidywane koszty ich uzyskania, nie mniejsze jednak niż stawki kosztów ryczałtowych. Minimalna wysokość stawki podatku ryczałtowanego wynosi 600,00 CZK za rok podatkowy.

Duże gospodarstwa rolne są w większości opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych, tj. mają obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, a stawka podatku dochodowego wynosi 15%.

#### **4.4.1.4. Preferencje podatkowe wobec czeskich rolników**

Struktura agrarna Czech charakteryzuje się dominacją bardzo dużych gospodarstw rolnych prowadzonych w formie spółek handlowych posiadających osobowość prawną. Z tego powodu osoby fizyczne prowadzące działalność rolniczą nie zostały potraktowane szczególnie preferencyjnie. Nie oznacza to jednak, że nie istnieją regulacje prawa podatkowego odnoszące się wyłącznie do rolnictwa. Nie wszystkie są jednak korzystne dla rolników, o czym świadczy na przykład to, że dotacje pochodzące z WPR wliczają się do podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. Podatnik podatku PIT uzyskujący dochody wyłącznie z działalności rolniczej (lub innej aktywności zawodowej) może wystąpić do organu podatkowego z wnioskiem o ustalenie szacunkowego dochodu podatkowego. Musi jednak spełnić kumulatywnie trzy warunki: gospodarstwo nie zatrudniało żadnych pracowników (a więc było gospodarstwem rodzinnym), właściciel nie jest członkiem spółdzielni lub współnikiem kapitałowym (akcjonariuszem lub udziałowcem), a także nie jest czynnym podatnikiem podatku VAT. Składając wniosek o ustalenie szacunkowego dochodu podatkowego, podatnik musi określić przewidywaną wielkość przychodu oraz kosztów ich uzyskania.

---

<sup>530</sup> § 7a zákon o daních z příjmů.

Właściwy organ podatkowy następnie ustala te wartości oraz podatek należny w drodze decyzji administracyjnej, od której służy odwołanie. Jednak ten sposób bardzo często okazuje się być niekorzystny dla podatników, z uwagi na strukturę gospodarstw rolnych według ESU<sup>531</sup>.

Ministerstwo Finansów corocznie wydaje rozporządzenie zawierające normatywy dochodów niektórych branż. Podstawa opodatkowania podatników podatku CIT uzyskujących dochody z działalności rolniczej, leśnictwa lub gospodarki wodnej powinna wynosić co najmniej 50% normatywów, a jeżeli nie osiąga tego pułapu, kwota podstawy liczona jest właśnie od 50%<sup>532</sup>.

#### 4.5. Podsumowanie

Analiza systemów podatkowych siedmiu państw członkowskich UE, dokonana ze szczególnym uwzględnieniem sposobów opodatkowania działalności rolniczej, pozwala stwierdzić, że preferencje podatkowe stosowane wobec producentów rolnych występują we wszystkich badanych krajach. Branża rolna ma istotny wpływ na gospodarki narodowe. W niektórych krajach, jak Hiszpanii, wynika to wysokiego udziału zatrudnienia w tej branży (na poziomie 9,8%), z kolei w Irlandii z uprawiania niemal  $\frac{3}{4}$  powierzchni kraju<sup>533</sup>. W każdym razie, pomimo postępującej unifikacji wielu obszarów życia mieszkańców UE, systemy podatkowe w krajach członkowskich są wciąż w dużej mierze odmienne<sup>534</sup>.

Autor zaproponował podział na kraje stosujące daleko idące preferencje podatkowe, wśród których przeanalizowano Niemcy, Francję, Belgię oraz Hiszpanię, a także te, w których preferencje podatkowe są w pewien sposób ograniczane – w tej grupie zbadano Irlandię i Węgry<sup>535</sup>. Przewaga państw należących do pierwszej grupy wynika z faktu, że w ocenie autora Polska powinna również stosować daleko idące preferencje, a przez to analiza bardziej zbliżonych państw wydaje się być bardziej zasadna, biorąc pod uwagę nadrzędny cel pracy.

---

<sup>531</sup> J. Pawłowska-Tyszko, *Systemy podatkowe...*, op.cit., s. 104.

<sup>532</sup> *Ibidem*, s. 104.

<sup>533</sup> Grunty rolne stanowią około połowy powierzchni Polski, Niemiec, Hiszpanii czy Francji, co jest również znacznym udziałem.

<sup>534</sup> Pewne podobieństwa wynikają raczej ze wspólnej historii, tak jak w przypadku irlandzkiego systemu podatkowego w dużym stopniu opartego o system brytyjski.

<sup>535</sup> Niektórzy autorzy wymieniają również grupę krajów niestosujących żadnych preferencji podatkowych, a wśród nich Danię oraz Czechy.

Stosowanie *tax expenditures* ma z założenia przyczynić się m.in. do poprawy struktury agrarnej, zwiększenia efektywności produkcji lub poziomu inwestycji. Nie podlega jednak dyskusji, że zwolnienia oraz obniżki podatkowe są ukrytym transferem środków publicznych i w rzeczywistości stanowią formę pomocy publicznej<sup>536</sup>. Pomimo że w Czechach większość użytków rolnych jest zarządzana przez gospodarstwa towarowe, nie korzystają one z żadnych przywilejów w ramach podatku korporacyjnego<sup>537</sup>.

Dochód podatkowy w większości państw UE podzielony jest na kilka kategorii podatkowych (dochód z pracy, dochód z dywidend, dochód z najmu itp.). Specyficzne rozwiązanie zostało przyjęte w niemieckim systemie podatkowym, w którym dla kilku kategorii dochodowych (m.in. dochód z działalności rolniczej, działalności gospodarczej) przyjęto, że opodatkowaniu podlegają zyski podatkowe, a nie różnica między przychodami a kosztami podatkowymi. Również w Niemczech, na potrzeby systemu podatkowego oraz systemu ubezpieczeń społecznych stworzono specjalną instytucję wartości podatkowej gospodarstwa. W Hiszpanii, Francji oraz Niemczech dochód rolniczy został wyodrębniony jako kategoria podatkowa. Jako kryteria uprawniające do skorzystania z szacunkowych metod ustalania dochodu rolniczego przyjęto najczęściej wysokość obrotów z działalności rolniczej lub wysokość obrotów ogółem, w tym wyodrębnionych obrotów z działalności rolniczej. Ustawodawcy państw członkowskich uznali, że jest to wystarczający atrybut do oceny gospodarczej.

Wiele systemów prawnych państw UE traktuje działalność rolniczą jako swoistą i specyficzną formę prowadzenia działalności gospodarczej. Stawki amortyzacyjne są często preferencyjne (tj. przyspieszone). Taka metoda występuje np. w hiszpańskim reżimie podatkowym *normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa i objetiva*. Węgierski system podatkowy pozwala na nieograniczoną w czasie możliwość rozliczenia straty podatkowej, co jest o tyle korzystne, że niektóre działalności rolnicze, np. sadownictwo, wymagają dużych nakładów, a przychód może pojawić się po wielu latach.

Ciekawą formę preferencji zastosowano na Węgrzech, gdzie mali producenci rolni nie muszą deklarować dochodu z działalności rolniczej, jeżeli nie przekroczy kwoty 600 000,00 HUF.

---

<sup>536</sup> R. Dziemianowicz, R. Budlewska, *Preferencje podatkowe jako instrument polityki rolnej – na przykładzie wybranych państw Unii Europejskiej*, Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie - Problemy Rolnictwa Światowego 14/2014, s. 43-44.

<sup>537</sup> J. Pawłowska-Tyszko, *Systemy podatkowe...*, *op.cit.*, s. 103-104.

Szacunkowe metody ustalania dochodu rolniczego występują w systemach podatkowych Belgii, Niemczech, Francji, Hiszpanii i na Węgrzech. Dopuszczalność szacunkowego ustalania dochodu rolniczego ogranicza stosowanie instrumentów planowania podatkowego, dostępnych dla podatników. Tym niemniej metoda ta jest bardzo praktycznym i popularnym<sup>538</sup> rozwiązaniem wśród rolników prowadzących rodzinne gospodarstwa rolnicze, gdyż nie wymaga skomplikowanej i kosztownej ewidencji księgowej. Dodatkowo metody szacunkowe są w większości wypadków korzystne dla rolników (nawet do 35 razy niższa podstawa opodatkowania obliczona metodą szacowania zysku podatkowego w Niemczech, w porównaniu z wynikami z ksiąg rachunkowych), stąd są preferowane przez gospodarstwa rolne i najczęściej wybierane zamiast opodatkowania na zasadach ogólnych.

Powyższa analiza prawnoporównawcza ma służyć jako pomoc przy opracowaniu najlepszej metody ustalania wysokości sprawiedliwego podatku od działalności rolniczej, co stanowi cel badawczy niniejszej pracy. Z uwagi na szeroki zakres terytorialny analizy przebadano wiele instytucji prawa podatkowego z innych krajów, co z kolei pomoże w sformułowaniu postulatów *de lege ferenda*.

---

<sup>538</sup> Według H. van der Veen oraz R. Dziemianowicza 60% francuskich i 25% niemieckich producentów rolnych korzysta z metod szacunkowych.

## **ROZDZIAŁ V. PROJEKT USTAWY O OPODATKOWANIU DOCHODÓW Z DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ Z 2012 R.**

W niniejszym rozdziale autor przedstawia założenia projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej datowanego na 1 sierpnia 2012 r., przygotowanego przez Instytut Studiów Podatkowych na zlecenie Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi. Zdaniem autora jest to najbardziej dopracowana oraz kompleksowa propozycja reformy obciążeń producentów rolnych. Dokument ten został udostępniony autorowi w drodze udostępnienia informacji publicznej przez Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi w dniu 18 grudnia 2016 r.<sup>539</sup>

### **5.1. Założenia projektu**

O bardzo ambitnych celach, które wyznaczyli sobie autorzy, świadczy wstęp do uzasadnienia tego projektu. Wyrażono w nim intencję autorów, jaką jest upowszechnienie idei opodatkowania dochodu na całość działalności gospodarczej, w tym przede wszystkim opodatkowania podstawowej działalności rolniczej, prowadzonej przy pomocy gospodarstwa rolnego, oraz dostosowania modelu podatku dochodowego do specyfiki działalności rolniczej, z uwzględnieniem jej charakteru w Polsce. Podobnie jak w przypadku wielu innych propozycji reform, zakładano likwidację podatku rolnego (aczkolwiek jedna z form opodatkowania była do niego zbliżona).

Mając to na względzie, autorzy zamierzali zadbać o dochody budżetowe gmin, do których wpływałyby środki tytułem opodatkowania dochodów z działalności rolniczej. Jednym z celów było stworzenie rolnikom możliwości wyboru różnych form opodatkowania, aby wdrożenie i funkcjonowanie podatku uwzględniało zróżnicowane potrzeby działalności rolniczej. Autorzy zamierzali również stworzyć możliwie najprostszą koncepcję legislacyjną tego podatku, co wymaga nowego zdefiniowania podmiotowości podatkowej (ówczesny kształt podmiotowości w podatkach dochodowych był zdaniem autorów nieadekwatny do specyfiki działalności rolniczej), jak i

---

<sup>539</sup> Znak sprawy: F.we.053.87.2017.1



przedmiotu działalności rolniczej (w źródłach przychodów ówczesnych podatków dochodowych brak było opodatkowania niektórych przysporzeń, które stanowią zasadniczy przedmiot działalności rolniczej).

Projekt ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej zawiera kompleksową definicję *działalności rolniczej* oraz *gospodarstwa rolnego*. W projektowanej definicji zrezygnowano z minimalnej normy obszarowej, w celu objęcia opodatkowaniem wszystkich podmiotów prowadzących działalność rolniczą. Projektodawcy zamierzali objąć tym podatkiem działalność uboczną (*quasi-rolniczą*), wykonywaną przez rolników prowadzących działalność rolniczą i jednocześnie prowadzących działalność uboczną w postaci usług rolniczych<sup>540</sup>, usług agroturystycznych oraz małego przetwórstwa. Projekt zakładał również oddzielenie opodatkowania dochodu z działalności rolniczej od innych form opodatkowania dochodów, które zarówno koncepcyjnie, jak i podmiotowo nie uwzględniają specyfiki działalności rolniczej.

Zdaniem autora wszystkie z powyższych celów zostały zrealizowane. Nie udało się jednak uniknąć pewnych niekonsekwencji, o których w dalszej części niniejszego rozdziału.

## 5.2. Definicje

Projekt korzysta pełnymi garściami z rozwiązań funkcjonujących w systemie podatkowym w tamtym okresie. Ujawnia się to już na etapie analizowania propozycji definicji legalnych. I tak, za gospodarstwo rolne, w myśl projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej<sup>541</sup>, uważa się „obszar położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej gruntów rolnych, w tym akwenów wodnych wykorzystywanych do produkcji rybnej, wraz z obiektami, budowlanymi lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem oraz prawami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą będącą własnością lub znajdującą się w posiadaniu osób fizycznych, osób prawnych albo jednostek organizacyjnych, w tym spółek niemających osobowości prawnej, a także

---

<sup>540</sup> Załącznik nr 2 do projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów stosuje odwołanie do Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, a dokładniej do ex 01.62.10.0 oraz 77.31.10.0. Zgodnie z powyższym za usługę rolniczą rozumie się jedynie wynajem i dzierżawę maszyn i urządzeń rolniczych, bez obsługi. Oznacza to, że wiele popularnych usług rolniczych, np. zabiegi agrotechniczne wraz z operatorem (w tym żniwowanie), nie jest usługą rolniczą w myśl projektu ustawy, a więc stanowiłoby pozarolniczą działalność gospodarczą.

<sup>541</sup> Art. 2 ust. 14 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

podatników, o których mowa w art. 17 ust. 1<sup>542</sup>; w skład gospodarstwa rolnego nie wchodzi grunty rolne oraz akweny wodne zajęte na prowadzenie działalności innej niż działalność rolnicza”.

Jak więc widać, jest to definicja zbliżona do tej ujętej w Kodeksie cywilnym, jednak z pewnymi modyfikacjami. Przede wszystkim dodano warunek zlokalizowania gruntów rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rolnego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Stanowi to naturalną konsekwencję faktu, iż władztwo ustawodawcze polskich organów stanowienia prawa obejmuje swym zasięgiem jedynie terytorium naszego kraju. Wynika to z hierarchii aktów prawnych<sup>543</sup>, zgodnie z którą ustawa jest jednym ze źródeł prawa obowiązującego na terenie Rzeczypospolitej Polskiej. A *contrario* ustawy nie mogą obejmować swoją mocą terytorium niestanowiących części Rzeczypospolitej Polskiej. Z kolei warunek pozostawiania w posiadaniu osób fizycznych, osób prawnych albo jednostek organizacyjnych, w tym spółek niemających osobowości prawnej, został zaczerpnięty wprost z art. 2 ust. 1 ustawy o podatku rolnym. Również akweny wodne wykorzystywane do produkcji rybnej uznano wprost za składnik gospodarstwa rolnego. Z kolei grunty rolne oraz akweny zajęte na prowadzenie działalności innej niż działalność rolnicza<sup>544</sup> zostały *expressis verbis* wyłączone z powierzchni gospodarstwa rolnego.

Na uwagę zasługuje fakt, iż za podatnika podatku od działalności rolniczej uznaje się również grupy rolników, tj. osoby fizyczne, pomiędzy którymi istnieją związki o charakterze rodzinnym, osobistym, własnościowym, które wspólnie prowadzą działalność rolniczą. W takiej sytuacji podmioty te są uznawane za jednego podatnika i w związku z tym ciąży na nich solidarnie obowiązek podatkowy. W ocenie autora wyżej przedstawiona definicja *gospodarstwa rolnego* stanowi uszczegółowienie obecnie obowiązującej definicji legalnej, tak więc nie stanowiłoby rewolucyjnej zmiany.

Za działalność rolniczą, która stanowi przedmiot opodatkowania, projekt ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej uznaje działalność prowadzoną w gospodarstwie rolnym we własnym imieniu, polegającą na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych z własnych upraw, chowu lub hodowli, w tym również produkcja materiału siewnego,

---

<sup>542</sup> W przepisie tym mowa o grupach podmiotów, które poprzez wspólne prowadzenie działalności rolniczej przy pomocy gospodarstwa rolnego odpowiadają solidarnie za zobowiązania podatkowe. Art. 17 ust. 1 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej za takie podmioty powiązane uznaje osoby fizyczne pozostające w związku małżeńskim, w związku pokrewieństwa lub powinowactwa, współwłaściciele lub współposiadacze gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, oraz osoby fizyczne pozostające w faktycznym pożyciu.

<sup>543</sup> Art. 87 Konstytucji RP.

<sup>544</sup> Np. jeżeli dana powierzchnia jest wykorzystywana do prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej.

szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i ich grzybni, sadownicza, uprawy wieloletnie, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego, hodowla ryb oraz utrzymywanie zwierząt dla celów gospodarczych, a także utrzymywanie gruntów w dobrej kulturze rolnej zgodnej z ochroną środowiska, oraz działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej: miesiąc – w przypadku roślin; 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi lub kaczek; 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego; 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt licząc od dnia nabycia. Działalność rolnicza obejmuje również prowadzenie przez rolnika małego przetwórstwa, świadczenie usług agroturystycznych, a także świadczenie usług rolniczych. Oznacza to, że działalność rolnicza jest działalnością, która ma cechy właściwe dla działalności gospodarczej, tzn. jest działalnością wytwórczą i usługową, wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły. Opodatkowaniu podlega zarówno wykonywanie działalności rolniczej oraz uzyskiwanie przychodów z dzierżawy swojego gospodarstwa rolnego lub gruntów wchodzących w jego skład, jeżeli dzierżawca przy ich pomocy będzie prowadził działalność rolniczą.

Jak nietrudno zauważyć, autorzy projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej ponownie skorzystali z funkcjonującej definicji legalnej. Tym razem źródłem inspiracji były art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W odróżnieniu jednak od wspomnianych przepisów wprowadzono wymóg, aby działalność była prowadzona w gospodarstwie rolnym oraz we własnym imieniu<sup>545</sup>. Wymóg wykonywania pracy we własnym imieniu oznacza, że osoba wykonująca działalność jako pracownik najemny nie jest uznawana za osobę wykonującą działalność rolniczą. Podatnikiem podatku jest wówczas pracodawca. Co ciekawe, z elementów definicji zniknął wymóg wytwarzania produktów w stanie nieprzetworzonym, który miał odróżnić w sposób wyraźny działalność przetwórczą powiązaną z rolnictwem, tj. młynarstwo czy wędliniarstwo, a więc aktywności opodatkowane podatkiem dochodowym. W stosunku do ustaw o podatkach dochodowych katalogu produktów wytwarzanych w wyniku prowadzenia działalności gospodarczej został rozbudowany o grzybnię grzybów uprawnych. Za działalność rolną uznano

---

<sup>545</sup> Warunek ten zaczerpnięty został prawdopodobnie z definicji działalności gospodarczej ujętej w art. 5a pkt. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych czy definicji przedsiębiorstwa z art. 43<sup>1</sup> Kodeksu cywilnego, ale również art. 4 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

również utrzymywanie zwierząt dla celów gospodarczych, a także utrzymywanie gruntów w dobrej kulturze rolnej zgodnej z ochroną środowiska. Oba te zakresy czynności stanowią działalność marginalną w polskich warunkach.

Inaczej ma się jednak rzecz w przypadku kolejnych czynności uznawanych przez projekt ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej, które nie znalazły się w ustawach o podatkach dochodowych, takich jak: prowadzenie przez rolnika małego przetwórstwa, świadczenie usług agroturystycznych, a także świadczenie usług rolniczych. Wszystkie te dochody quasi-rolnicze (zgodnie z terminologią zaproponowaną w rozdziale 4.1) są obecnie opodatkowane powszechnie obowiązującymi podatkami dochodowymi, co w efekcie determinuje konieczność zarejestrowania pozarolniczej działalności gospodarczej i opodatkowania tej działalności podatkiem dochodowym od osób fizycznych lub od osób prawnych<sup>546</sup>. Za działalność rolniczą rozumie się również hodowlę ryb.

Projekt ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej definiuje również działy specjalne produkcji rolnej. Zmiany w stosunku do definicji ujętej w ustawach o podatkach dochodowych mają charakter kosmetyczny<sup>547</sup>. Autorzy projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej proponują definicję *gospodarstwa socjalnego*<sup>548</sup>, tj. takiego gospodarstwa rolnego, które produkuje głównie lub wyłącznie na potrzeby osób prowadzących to gospodarstwo rolne oraz ich domowników i osób bliskich, spełniające kumulatywnie następujące warunki. Po pierwsze, powierzchnia tego gospodarstwa nie przekracza łącznie powierzchni 6 ha przeliczeniowych, a dochody osób prowadzących to gospodarstwo muszą być uzupełniane przychodami niepodlegającymi podatkowi. Po drugie, wartość sprzedaży produktów rolnych wyprodukowanych w tym gospodarstwie, w tym produktów pochodzących z małego przetwórstwa lub usług agroturystycznych i usług rolniczych świadczonych przez podatnika podatku lub przez osoby prowadzące to gospodarstwo, wynosiła w roku podatkowym nie więcej niż 20 000 PLN netto. Dodatkowo, takie gospodarstwo nie mogło prowadzić produkcji w formie działów specjalnych produkcji rolnej.

---

<sup>546</sup> Poza wyjątkami wynikającymi z opisanych w rozdziale 3.4 rolniczym handlu detalicznym czy zwolnieniu przedmiotowym z podatku dochodowego od osób prawnych przy prowadzeniu działalności agroturystycznej na niewielką skalę.

<sup>547</sup> Dla przykładu, w odniesieniu do drobiu wyszczególniono kury nieśne i mięsne, oraz wyliczono zwierzęta futerkowe oraz laboratoryjne. Precyzyjniejsze określenie przedmiotu działalności działów specjalnych produkcji rolnej należy przyjąć z uznaniem, gdyż pozwala zniwelować wątpliwości, które musiały być rozstrzygane przez orzecznictwo.

<sup>548</sup> Art. 2 pkt. 20 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

W powyższej definicji na komentarz zasługuje całkiem spora powierzchnia graniczna pozwalająca na zakwalifikowanie danego podmiotu do gospodarstwa socjalnego, która wynosi 6 ha przeliczeniowych. Co ciekawe, autorzy skorzystali z umownej jednostki kalkulacji powierzchni gruntu znanej z podatku rolnego. Działalność rolnicza nie może być dla rolników<sup>549</sup> jedyną działalnością zarobkową. Co ważne, autorzy nie rozstrzygają jednak, która z tych działalności ma być podstawową, a która poboczną. Dodatkowo, wartość sprzedaży pochodzącej z dochodów quasi-rolniczych nie może być większa niż 20 000 PLN netto. Co naturalne, gospodarstwo socjalne nie może prowadzić produkcji w ramach działów specjalnych produkcji rolnej, gdyż ta jest uznawana za produkcję intensywną i bardziej dochodową.

W ocenie autora taka definicja gospodarstwa socjalnego jest zbyt szeroka i znacząco odbiega od tych proponowanych w literaturze. Dla przykładu, za takie gospodarstwo uznaje jednostki, w których nie prowadzono rolniczej działalności gospodarczej z przeznaczeniem na sprzedaż bądź ma ona marginalne znaczenie, tzn. jej wartość nie przekroczyła 5000 PLN netto<sup>550</sup>. Sformułowanie „socjalne” zostało użyte głównie po to, aby podkreślić jego pozaekonomiczne funkcje. Zarówno powierzchnia w postaci 6 ha, jak i maksymalna wartość sprzedaży na poziomie 20 000 PLN netto wydają się być wartościami dosyć wysokimi. Szczególnie jeżeli weźmiemy pod uwagę, że według PSR średnia wielkość gospodarstwa w Polsce to 6,82 ha użytków rolnych.

Projekt ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej za *małe przetwórstwo* uznaje sprzedaż przerobionych produktów roślinnych i zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy lub hodowli, przerobionych sposobem przemysłowym, a także sprzedaż surowców roślin zielarskich i ziół dziko rosnących leśnych ze zbioru dokonywanego osobiście albo z udziałem członków rodziny oraz przez osoby zatrudnione u podatnika<sup>551</sup>, pod warunkiem, że przychody uzyskane z ich sprzedaży nie przekraczają w roku podatkowym kwoty 50 000 PLN<sup>552</sup>. Przetwórstwo generujące w roku podatkowym przychody w kwotach wyższych zalicza się do pozarolniczej działalności gospodarczej i podlega opodatkowaniu na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych lub w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. W odróżnieniu od sprzedaży bezpośredniej (więcej w rozdziale 3.4.) małe przetwórstwo obejmuje

---

<sup>549</sup> Czyli osób prowadzących działalność rolniczą przy pomocy gospodarstwa rolnego, za art. 2 pkt. 16 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

<sup>550</sup> A. Sikorska, *Gospodarstwo socjalne w strukturze społeczno-ekonomicznej wsi*, IERiGŻ, Warszawa, 2003, s. 6.

<sup>551</sup> O którym mowa w art. 16 ust. 1 i art. 17 ust. 1 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

<sup>552</sup> W myśl art. 5 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

produkty przetworzone i może przybierać postać przetwórstwa mięsa (produkcja wędlin), przetwórstwa mleka (produkcja serów), przetwórstwa owoców i warzyw (produkcja soków, dżemów, za wyjątkiem produkcji napojów winopochodnych i winopodobnych), przetwórstwo zbóż (produkcja pieczywa).

Z kolei *działalność agroturystyczna* definiowana jest przez projekt ustawy analogicznie do definicji ujętej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>553</sup>. Dodatkowo została ona rozbudowana o działalność orzecznictwa w tym zakresie. Terminem tym objęto wszelkie występujące w warunkach rynkowych formy świadczenia usług turystycznych na rzecz osób fizycznych korzystających z wypoczynku na terenach wiejskich.

Projekt ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej zakładał szereg zryczałtowanych form opodatkowania. Tak szeroki wachlarz miał w założeniu odpowiadać na różne potrzeby gospodarstw rolnych, co należy przyjąć z uznaniem, biorąc pod uwagę duże nierówności na rynku rolnym. Podatnicy mogliby korzystać z opodatkowania na zasadach ogólnych lub z trzech różnych form zryczałtowanych. Wyjątek stanowiły gospodarstwa socjalne, które z mocy prawa miały być objęte opodatkowaniem zryczałtowanym.

### **5.3. Przedmiot opodatkowania i koszty**

Podstawą opodatkowania podatku, który miał ustanowić projekt ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej, jest przychód z działalności rolniczej rozumiany jako „należne podatnikowi podatku przysporzenia z tytułu tej działalności od nabywców produktów rolnych, przysporzenia z tytułu świadczenia usług rolniczych, usług agroturystycznych oraz dostawy produktów pochodzących z małego przetwórstwa, lub od osób trzecich, a także przychody, o których mowa w art. 32<sup>554</sup>, mogące powodować rzeczywisty przyrost jego mienia lub zmniejszenie zobowiązań albo brak uszczuplenia mienia wskutek poniesienia kosztu za podatnika przez inny podmiot”. Oznacza to, że w odróżnieniu od funkcjonujących w chwili obecnej ustaw podatkowych, projekt ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej proponuje konkretną definicję, a nie jedynie katalog zjawisk (zdarzeń, stanów, czynności) uznawanych za przychód. Projekt

---

<sup>553</sup> Art. 4 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

<sup>554</sup> Przepis ten stanowi, że zgodnie z projektowaną ustawą przychodem miałyby być również czynsz uzyskiwany tytułem dzierżawy gospodarstwa rolnego podatnika podatku lub gruntów wchodzących w jego skład, jeżeli dzierżawca przy ich pomocy prowadziłby działalność rolniczą.

definiuje z kolei *produkt rolny* jako towary wymienione w załączniku nr 1<sup>555</sup> do projektu ustawy oraz towary wytworzone z produktów pochodzących z działalności rolniczej przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym<sup>556</sup>.

Dział IV zawiera regulacje związane z kosztami uzyskania przychodu, a także szczególnymi przypadkami ich poniesienia, normatywnymi kosztami uzyskania przychodów, jak również zasady amortyzacji oraz przepisy, określające wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów. Zgodnie z projektem ustawy, moment poniesienia kosztu uzyskania przychodu określa się na zasadzie memoriału<sup>557</sup>. Oznacza to, że koszt jest poniesiony w dniu, w którym wystawiony został dokument, na podstawie którego powstało zobowiązanie do poniesienia wydatku przez podatnika podatku. Według autorów przyjęcie takiego rozwiązania miało na celu wyeliminowanie potencjalnych trudności ewidencyjnych, mogących wyniknąć przy przyjęciu zasady kasowej określenia momentu poniesienia kosztu uzyskania przychodu. Biorąc pod uwagę nieprzyzwyczajenie do obowiązków ewidencyjnych podatników proponowanego podatku należy uznać, że takie podejście jest właściwe.

Definicja kosztów uzyskania przychodów jest zaczerpnięta z obowiązujących ówczesnie ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przy określeniu zasad amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych ponownie skorzystano z analogii do obowiązujących na gruncie podatków dochodowych. W ocenie autora jest to podejście właściwe, mając na względzie realizację konstytucyjnej zasady równości i wynikającej z niej zasady niedyskryminacji podmiotów. Działalność rolnicza i działalność gospodarcza powinna być traktowana przez ustawodawcę na równi. Zatem w zakresie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, które mogą służyć działalności rolniczej, pozarolniczej działalności gospodarczej albo uzyskiwaniu przychodów z obydwu tych rodzajów działalności gospodarczej wspólnie, nie można dopuścić do sytuacji traktowania tych dóbr i ich wartości w sposób odrębny, a przez to faworyzujący jedną z nich.

Projekt ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej zawiera regulacje, zgodnie z którymi koszty amortyzacji w przypadku określania dochodu na podstawie księgi

---

<sup>555</sup> Wśród produktów, które zasługują na dodatkowy komentarz, warto wymienić ryby świeże, z wyłączeniem hodowlanych, co oznacza, że rybołówstwo morskie również uznawane jest za działalność rolniczą, produkty z pogranicza nawozów sztucznych i naturalnych (pozostałe minerały chemiczne i do produkcji nawozów), czy nawet wyroby wikliniarskie, które zostały uznane za produkty rolnicze. Odpady zwierzęce surowe, niejadalne – wyłącznie odpady pochodzące z hodowli i gospodarki łowieckiej.

<sup>556</sup> Art. 2 ust. 18 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

<sup>557</sup> Art. 36 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

przychodów i rozchodów lub ksiąg rachunkowych byłyby naliczane od wartości początkowej środków trwałych, ustalonych analogicznie do innych podmiotów tego podatku (np. cena nabycia, koszt wytworzenia, wartość darowizny). Projekt legislacyjny zakładał przepisy przejściowe, uprawniające producentów rolnych do uproszczonej wyceny posiadanego majątku na dzień rozpoczęcia prowadzenia ksiąg (przepisy miały dotyczyć środków trwałych nabytych przed 2014 r.). Sam grunt oraz prawo wieczystego użytkowania gruntów rolnych zostały wyłączone przedmiotowo z prawa do amortyzacji. Takiemu prawu jednak podlegały uprawy wieloletnie, których wartość początkową nowo założonych upraw wieloletnich stanowić miał skumulowany koszt założenia plantacji i ich pielęgnacji do momentu osiągnięcia przychodów z tych upraw.

Nie zapomniano o hodowcach zwierząt, gdyż amortyzacji mogły podlegać również stada podstawowe zwierząt gospodarskich i hodowlanych. Amortyzacja stanowi prawo, ale nie obowiązek podatnika, tj. podatnik mógłby nie dokonywać amortyzacji upraw wieloletnich i stad podstawowych w przypadku, gdy uzna, że jest to dla niego nieopłacalne ekonomicznie. Co ciekawe, autorzy określili wartość jednorazowej amortyzacji na poziomie 10 000 zł, postulując jednocześnie podniesienie jej w pozostałych ustawach o podatkach dochodowych. Ich postulat doczekał się realizacji, gdyż od 1 stycznia 2018 r. właśnie taka kwota została określona w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>558</sup> oraz ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>559</sup>. Wartość zapasów produktów rolnych ustalona na koniec roku podatkowego nie powinna zmniejszać kosztów uzyskania przychodów, aby nie wymuszać ich wyprzedaży, a zużycie wewnętrzne jest wyłączone z rachunku podatkowego (po stronie przychodów i kosztów).

Jedną z ciekawszych konstrukcji wprowadzanych przez projekt ustawy jest możliwość uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodu niektórych grup podatników podatku wartości pracy własnej podatnika podatku, jego małżonka i małoletnich dzieci oraz ich domowników<sup>560</sup>. Co więcej, w przypadku prowadzenia działalności rolniczej w formie spółki cywilnej lub osobowej spółki prawa handlowego tyczy się to również małżonków i małoletnich dzieci wspólników oraz ich domowników do wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę, określonego na dzień 1 stycznia roku podatkowego podatku zgodnie z przepisami o minimalnym wynagrodzeniu za pracę.

Jak czytamy w uzasadnieniu do projektu ustawy, przyczyną wprowadzenia tej regulacji jest specyfika działalności rolniczej, a także to, że co do zasady osoby wykonujące pracę w

---

<sup>558</sup> Art. 22e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>559</sup> Art. 16d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>560</sup> Art. 72 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.



gospodarstwach rolnych nie są podatnikami innych podatków, w szczególności podatku dochodowego od osób fizycznych. Jednak w sytuacji, gdy dla wskazanych osób praca w gospodarstwie rolnym nie stanowiłaby głównego źródła utrzymania, podatnicy podatku traciliby uprawnienie do uznania wartości pracy własnej za koszt uzyskania przychodów. Możliwość ujęcia w kosztach uzyskania przychodu pracy rolnika oraz domowników gospodarstwa rolnego jest odważną oraz rzadko spotykaną w innych systemach prawnych propozycją. Z uwagi jednak na wysiłek, jaki bardzo często rolnicy wkładają w prowadzenie własnych gospodarstw, takie rozwiązanie należy ocenić pozytywnie. Mając na względzie konstytucyjną zasadę równości wobec prawa w ocenie autora na analogiczne traktowanie zasługują również osoby fizyczne prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą.

#### **5.4. Podstawa opodatkowania**

W rozdziale V projektu ustawy o opodatkowaniu dochodu z działalności rolniczej określono podstawowy cel wprowadzanego podatku, jakim jest opodatkowanie dochodu z działalności rolniczej, rozumianego jako nadwyżkę przychodów nad kosztami ich uzyskania. Opodatkowaniu co do zasady w działalności rolniczej miały podlegać dochody (z wyjątkiem przypadków, gdy podstawą opodatkowania byłby przychód). W artykułach 74-78 zawarto szczegółowe regulacje w zakresie określania dochodu oraz straty, w tym także w formie oszacowania. Rozdział V wprowadza tożsame z dotychczasowymi rozwiązaniami na gruncie podatków dochodowych w związku z koniecznością równego traktowania podatników. Należy jednak wskazać, że ze względu na specyfikę działalności rolniczej zaproponowano wprowadzenie prawa do odliczenia straty w danym roku podatkowym w wysokości 75%, a nie, jak ma to miejsce w podatkach dochodowych, 50%. Jest to przejaw pewnej preferencji na rzecz działalności rolniczej, jednak zasłużonej z uwagi na dużą zmienność rynku rolnego.

Według projektu ustawy stawka podatku miała, co do zasady, wynosić 19%<sup>561</sup>. Wyjątkiem od tej reguły są stawki podatkowe określone dla zryczałtowanych form podatku oraz stawka sankcyjna dla podmiotów powiązanych. Stawki określają kwotę podatku należnego do zapłaty. Ponadto przepis wskazuje, że podatnik podatku miałby prawo zmniejszyć kwotę podatku należnego obliczonego przy zastosowaniu stawki 19% (a więc prawo to nie dotyczy ryczałtowych form

---

<sup>561</sup> Art. 93 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

podatku) o kwotę zapłaconego podatku za dany rok podatkowy, ciężącego na podatniku podatku, który wydzierżawił podatnikowi podatku gospodarstwo rolne lub grunty rolne wchodzące w skład tego gospodarstwa, wykorzystywane przez tego podatnika do działalności rolniczej.

Dział VIII projektu ustawy o opodatkowaniu dochodu z działalności rolniczej zawiera regulacje dotyczące dokumentacji, ewidencji i deklaracji podatkowych. Zasady dokumentacji w projektowanej ustawie są analogiczne do zasad, które obowiązują w innych ustawach o podatkach dochodowych. Po raz kolejny było to podyktowane chęcią stosowania równych reguł dla podatników wszystkich podatków dochodowych. Każdy podatnik opisywanego podatku był zobowiązany do wykazania podatku należnego w deklaracji podatkowej, a więc w drodze samoobliczenia. Co prawda koncepcja przewidująca obliczanie podatku przez samego podatnika może zostać uznana za przejaw zaufania do podatników, z drugiej jednak strony, mając na względzie niewielkie doświadczenie producentów rolnych w tej materii, w ocenie autora niezbędne byłoby szeroko zakrojone szkolenia oraz kampania edukacyjna adresowana do podatników nowego podatku. W tych działaniach cenna okazałaby się pomoc publicznych ośrodków doradztwa rolniczego, tj. 16 wojewódzkich ośrodków oraz Centrum Doradztwa Rolniczego w Brwinowie.

### **5.5. Opodatkowanie w formach zryczałtowanych.**

W projekcie ustawy zostały zaproponowane cztery formy opodatkowania podatków zryczałtowanych, tj. ryczału od przychodów ewidencjonowanych, ryczału deklarowanego, ryczału kwotowego oraz ryczału od gospodarstw socjalnych<sup>562</sup>.

O wyborze formy decydować miał sam podatnik (za wyjątkiem ryczału od gospodarstw socjalnych). Oznacza to, że podatnik podatku przed dokonaniem wyboru jednej z nich powinien dokonać rachunku ekonomicznego, która z metod będzie dla niego najkorzystniejsza, a następnie zgłosić swoją decyzję w postaci pisemnego oświadczenia składanego właściwemu organowi nie później niż do trzydziestego dnia od rozpoczęcia roku podatkowego. Podatnik podatku prowadzący gospodarstwo socjalne podlegałby *ex lege* opodatkowaniu w formie ryczału od gospodarstw socjalnych. Opodatkowanie w tej formie wiązałoby się również z brakiem prawa wyboru innego roku podatkowego niż rok gospodarczy od dnia 21 października do 20 października następnego

---

<sup>562</sup> Powyższy katalog został zaproponowany w art. 112 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

roku. Zryczałtowane formy wiążą się z uproszczonymi zasadami prowadzenia ewidencji podatkowych, zatem z prawa do korzystania ze zryczałtowanych form nie mogliby skorzystać podatnicy podatku prowadzący księgi rachunkowe.

#### **5.5.1. Opodatkowanie w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych**

Jedną z form opodatkowania zaproponowaną przez projekt ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej był ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Formę tą mógłby wybrać podatnik podatku, który spełnił kumulatywnie następujące warunki: nie jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych, jest czynnym podatnikiem od towarów i usług, nie prowadzi działów specjalnych produkcji rolnej oraz nie uzyskuje przychodów z tytułu dzierżawy gospodarstwa rolnego<sup>563</sup>.

W sytuacji, gdy podatnik nie spełniałby któregokolwiek z podanych warunków, podlegałby opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Projekt ustawy nie przewidywał możliwości wyboru tej formy opodatkowania przez podmioty niebędące czynnymi podatnikami podatku od towarów i usług. Przedmiotem opodatkowania ryczału od przychodów ewidencjonowanych miał być przychód z działalności rolniczej. W sytuacji, gdy podmiot, oprócz działalności rolniczej jako podstawowej aktywności gospodarczej, prowadziłby inną uboczną działalność (np. gospodarczą lub usługi rolnicze, agroturystykę, małe przetwórstwo) przychód z tych działalności byłby opodatkowany na takich samych zasadach jak przychód z działalności rolniczej, opodatkowanej w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych.

Podstawą opodatkowania dla podatników, którzy zdecydowaliby się na wybór opodatkowania w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych, miał stanowić przychód. W założeniu autorów projektu podlegałby on zmniejszeniu o kwoty wydatków na ubezpieczenie emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe podatnika lub pracującego w gospodarstwie rolnym domownika. Stawka podatku została określona na poziomie 4% podstawy opodatkowania<sup>564</sup>. Przychody podlegające opodatkowaniu ryczałem od przychodów ewidencjonowanych byłyby ustalane w ten sam sposób, co przychody podlegające opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Od wyliczonego podatku podatnik miałby prawo do odliczenia kwot składki

---

<sup>563</sup> Art. 115 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

<sup>564</sup> Art. 117 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

na ubezpieczenie zdrowotne. Podatnicy prowadzący działalność rolniczą opodatkowani ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych byłiby objęci obowiązkiem prowadzenia ewidencji, według tych samych zasad co podatnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą.

### **5.5.2. Opodatkowanie w formie ryczałtu deklarowanego**

W zamyśle autorów projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej opodatkowanie w formie ryczałtu deklarowanego przewidziane było dla podatników podatku nieprowadzących działalności rolniczej na dużą skalę. Projekt ustawy wymienia *expressis verbis* te kategorie podmiotów, wobec których przepisy o ryczałcie deklarowanym nie mogłyby mieć zastosowania<sup>565</sup>.

I tak, z możliwości skorzystania z ryczałtu deklarowanego zostały wyłączone osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, rolnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych, czynni podatnicy podatku od towarów i usług, rolnicy wykonujący małe przetwórstwo i świadczący usługi agroturystyczne, rolnicy prowadzący działy specjalne produkcji i rolnej, a także rolnicy prowadzący gospodarstwa socjalne. U podstaw tego leży zasada samodzielnego deklarowania należnej kwoty podatku przez podatnika, z zastrzeżeniem, że ustawa przewiduje jego kwotę minimalną. Wybór tej formy opodatkowania odbywałby się poprzez złożenie właściwemu organowi pisemnego oświadczenia, a podatnik decydujący się na ryczałt deklarowany nie mógłby z niego zrezygnować wcześniej niż po trzech latach. Po zaprzestaniu spełniania kryteriów uprawniających do stosowania ryczałtu deklarowanego podatnik miałby obowiązek rozpocząć prowadzenie odpowiedniej księgi oraz rozliczać się na zasadach ogólnych.

Projekt określa również sposób oraz terminy deklarowania kwoty ryczałtu oraz ustanawia regułę dla obliczania kwoty minimalnej deklarowanego podatku<sup>566</sup>. Minimalna kwota obliczana miała być jako iloczyn liczby hektarów oraz kwoty 210 PLN, przy czym kwota ta podlegać miała corocznej waloryzacji o kwotę wynikającą ze zwiększenia wskaźnika wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych, ogłaszanego przez Prezesa GUS za rok podatkowy. Przepis ten przewiduje

---

<sup>565</sup> Art. 127 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

<sup>566</sup> Art. 129 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

ponadto procedurę usunięcia wadliwości złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej o należnej kwocie ryczału oraz procedurę w przypadku, gdyby podatnik nie złożył tej deklaracji.

### **5.5.3. Opodatkowanie w formie ryczału kwotowego**

Projekt ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej określa przesłanki, które musiały być spełnione, aby podatnik mógł skorzystać z uproszczonej formy opodatkowania w postaci ryczału kwotowego<sup>567</sup>.

Przepis ten wskazuje po pierwsze, że tę formę opodatkowania mogliby wybrać jedynie podatnicy określani mianem „uprawnionych”, tj. tylko ci, którzy są osobami fizycznymi albo tzw. „podatnicy grupowi”, tj. prowadzące wspólnie działalność rolniczą osoby fizyczne pozostające w związku małżeńskim, w związku pokrewieństwa lub powinowactwa lub w faktycznym pożyciu, albo współwłaściciele lub współposiadacze gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego<sup>568</sup>.

Po drugie, z przedmiotowej regulacji wynika, że ze względu na szczególnie uproszczony charakter opodatkowania w formie ryczału możliwość skorzystania z takiego sposobu opodatkowania została ograniczona szeregiem warunków dodatkowych tak aby przykładowo nie mogli z niej korzystać podatnicy prowadzący działalność rolniczą na dużą skalę albo osiągający dochody z działalności rolniczej w rozumieniu projektowanej ustawy, które jednak nie są dochodami z tradycyjnej, wąsko pojmowanej działalności produkcyjnej w rolnictwie, opartej o uprawę roślin oraz chów i hodowlę zwierząt. Z tych też względów ryczałt kwotowy mogliby wybrać jedynie podatnicy, którzy nie świadczą usług agroturystycznych, nie wykonują małego przetwórstwa, nie prowadzą działów specjalnych produkcji rolnej oraz nie uzyskują przychodów z dzierżawy gospodarstwa rolnego lub gruntów wchodzących w jego skład. Ponadto podatnicy tacy nie mogą być czynnymi podatnikami podatku od towarów i usług, a przepisy odrębne nie mogą zobowiązywać ich do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Ze względu na przyjętą w projekcie zasadę zakazu kumulacji ryczałtów, opodatkowanie w formie ryczału kwotowego mogłyby wybrać jedynie te osoby, które nie wybrały równolegle opodatkowania w innej formie ryczałtowanej oraz

---

<sup>567</sup> W art. 133 ust. 1 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

<sup>568</sup> Art. 17 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

osoby, które zgodnie z przepisami projektowanej ustawy nie podlegałyby obligatoryjnemu zryczałtowanemu podatkowi od gospodarstw socjalnych.

Zaistnienie choćby jednej z przesłanek negatywnych opodatkowania ryczałtem kwotowym powoduje, że podatnik *ex lege* traciłby prawo do korzystania z tej formy opodatkowania, od dnia zaistnienia takiej okoliczności<sup>569</sup>. W przypadku opodatkowania w formie ryczałtu kwotowego zasady ogólne roku podatkowego projektu zostały nieco zmodyfikowane<sup>570</sup>. Mianowicie w tej formie opodatkowania nie ma możliwości wyboru roku kalendarzowego jako roku podatkowego. Podstawa opodatkowania ma postać wyrażonej w jednostkach pieniężnych kwoty uzyskanej z przemnożenia liczby hektarów przeliczeniowych, w podziale na grunty orne, łąki i pastwiska, sady, grunty pod stawami zarybionymi i pod stawami niezarybionymi, oraz kwoty szacunkowego przychodu z działalności gospodarstw rolnych z jednego hektara przeliczeniowego na następny rok podatkowy<sup>571</sup>.

Liczba hektarów przeliczeniowych przyjmowana do ustalenia podstawy opodatkowania wyliczana miała być zgodnie z zasadami przyjętymi dla opodatkowania odrębnym ryczałtem gospodarstw socjalnych. Jednocześnie przy dokonywaniu wyliczeń powinien być brany pod uwagę sposób wykorzystania gruntów rolnych jako grunty orne, łąki i pastwiska sady oraz grunty pod stawami zarybionymi i pod stawami niezarybionymi. Stanowiąca drugi składnik iloczynu kwota szacunkowego przychodu z działalności gospodarstw rolnych z jednego hektara przeliczeniowego na następny rok podatkowy określana miała być każdorazowo w rozporządzeniach wydawanego przez MF, działającego w porozumieniu z MRIRW<sup>572</sup>.

Ten sam przepis stanowi, jakie kryteria miały być brane pod uwagę przy ustalaniu tego iloczynu. Ministrowie powinni uwzględniać statystyki publiczne oraz zdywersyfikowaną wielkość produkcji rolnej gospodarstw, różnicować kwoty szacunkowego przychodu z działalności gospodarstw rolnych z jednego hektara przeliczeniowego w zależności od sposobu wykorzystania danych gruntów, tzn. ich używania jako gruntów rolnych, łąk i pastwisk, sadów, stawów zarybionych lub stawów niezarybionych. Przedmiotowe rozporządzenie miało być ogłoszone najpóźniej do dnia 1 października roku poprzedzającego rok podatkowy, od początku którego stosowane będą określone w rozporządzeniu kwoty przychodu z działalności gospodarstw rolnych

---

<sup>569</sup> Art. 133 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

<sup>570</sup> Art. 134 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

<sup>571</sup> Art. 135 ust. 1 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

<sup>572</sup> Art. 135 ust. 2 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

z jednego hektara przeliczeniowego. Artykuł 136 projektu określa wysokość stawki podatku w formie ryczału kwotowego, który miał wynosić 4%.

#### **5.5.4. Opodatkowanie w formie ryczału od gospodarstw socjalnych**

Podatnicy podatku prowadzący gospodarstwo socjalne byli uprawnieni do opodatkowania na odrębnych zasadach zryczałtowanym podatkiem od gospodarstw socjalnych. Przepis określa podatników tej zryczałtowanej formy opodatkowania poprzez odwołanie do definicji *gospodarstwa socjalnego* ujętej na początku projektowanej ustawy (więcej w rozdziale 6.2). Dla przypomnienia, gospodarstwem socjalnym w rozumieniu projektu ustawy są gospodarstwa rolne, które produkują głównie lub wyłącznie na potrzeby osób prowadzących to gospodarstwo rolne oraz ich domowników i osób bliskich, spełniające jednocześnie szereg warunków<sup>573</sup>.

W przypadku podatników opodatkowanych zryczałtowanym podatkiem od gospodarstw socjalnych rokiem podatkowym miał być wyłącznie rok kalendarzowy. Podatnicy nie mieli prawa do modyfikacji roku podatkowego.

Forma ryczału od gospodarstw socjalnych miała być zbliżona do obowiązujących obecnie regulacji podatku rolnego<sup>574</sup>. Podstawę opodatkowania zryczałtowanym podatkiem od gospodarstw socjalnych miała stanowić liczba hektarów przeliczeniowych gruntów gospodarstwa rolnego, ustalana na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych, wynikających z ewidencji gruntów i budynków oraz zaliczenia do okręgu podatkowego. Obowiązywałyby wciąż przeliczniki powierzchni użytków rolnych, a podatnicy podatku byłiby, podobnie jak dzisiaj, obowiązani złożyć do dnia 15 stycznia w roku podatkowym roczną deklarację podatkową, określającą podstawę opodatkowania oraz wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu zryczałtowanego podatku od gospodarstw socjalnych.

Obowiązek podatkowy w tym przypadku powstałby od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające powstanie tego

---

<sup>573</sup> Te warunki to: maksymalna powierzchnia gospodarstwa nieprzekraczająca łącznie 6 ha przeliczeniowych; dochody osób prowadzących to gospodarstwo muszą być (są) uzupełniane przychodami niepodlegającymi podatkowi, wartość sprzedaży produktów rolnych wyprodukowanych w tym gospodarstwie, w tym produktów pochodzących z małego przetwórstwa lub usług agroturystycznych i usług rolniczych świadczonych przez podatnika podatku lub przez osoby prowadzące to gospodarstwo, wynosiła w roku podatkowym nie więcej niż 20 000 PLN netto; nie są w nim prowadzone działy specjalne produkcji rolnej.

<sup>574</sup> Wskazują na to art. 141-146 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

obowiązku, a wygasałby ostatniego dnia miesiąca, w którym przestałyby występować okoliczności uzasadniające ten obowiązek. Stawka zryczałtowanego podatku od gospodarstw socjalnych od 1 ha przeliczeniowego gruntów miała wynosić 195 PLN, a dla gospodarstw socjalnych o powierzchni nieprzekraczającej 1 ha przeliczeniowego – 390 PLN od 1 ha fizycznego. W odróżnieniu jednak od opodatkowania w formie ryczałtu deklarowanego i ryczałtu kwotowego powyższa kwota nie miała podlegać okresowej waloryzacji. Nie wiadomo, czy jest to celowy zabieg, jednak w ocenie autora taki zapis powinien być uwzględniony, mając na względzie spójność projektu ustawy.

Podobnie jak w przypadku podatku rolnego, zobowiązanie wynikające ze zryczałtowanej formy od gospodarstw socjalnych płatne byłoby w okresach kwartalnych. Preferowaną formą poboru przez gminę miało być inkaso.

Projekt ustawy przewiduje zwolnienia o charakterze przedmiotowym i przedmiotowo-podmiotowym od zryczałtowanego podatku od gospodarstw socjalnych<sup>575</sup>. Dotyczy to przede wszystkim zwolnienia użytków rolnych o niskich walorach produkcyjnych, gruntów, na których zaprzestano produkcji rolnej, oraz zwolnień o charakterze socjalnym.

## **5.6. Ocena projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej**

W ocenie autora omawiany projekt ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej jest jedynym kompleksowym i dopracowanym projektem opodatkowania działalności rolniczej w nowoczesnej formie, jaki pojawił się na przestrzeni ostatnich 30 lat. Autorzy projektu, wraz z wprowadzeniem nowego podatku, postulowali likwidację podatku rolnego<sup>576</sup>. Jest to zbieżne z większością propozycji pojawiających się w dyskusjach w przestrzeni publicznej. Podatek wprowadzony ustawą o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej zachowałby charakter podatku lokalnego, przez co nie zostałyby naruszone interesy jednostek samorządu terytorialnego, które obecnie czerpią dochody budżetowe z podatku rolnego.

Proponowany podatek jest również spójny zarówno wewnętrznie, jak i zewnętrznie. Proponowane w projekcie definicje są zbieżne z definicjami legalnymi funkcjonującymi w czasie jego tworzenia, to jest w 2012 r. Dotyczy to definicji kluczowych dla ustawy, np. *gospodarstwa rolnego* czy *działalności rolniczej*, ale również mniej istotnych, np. *organizacji pożytku*

---

<sup>575</sup> Art. 147 projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej.

<sup>576</sup> Chociaż z drugiej strony „zakonserwowano” go w pewien sposób poprzez wprowadzenie ryczałtowej formy opodatkowania przeznaczonej dla gospodarstw socjalnych, który jest de facto podatkiem rolnym.



*publicznego*. Z dużą biegłością połączono funkcjonujące definicje (np. definicję *gospodarstwa rolnego* z Kodeksu cywilnego i z podatku rolnego, *działalności rolniczej* z ustaw podatków dochodowych oraz *działalności gospodarczej* z podatku dochodowego od osób fizycznych czy *przedsiębiorstwa* z Kodeksu cywilnego). Niektóre z definicji, np. *działalności agroturystycznej*, zawierają również wyinterpretowane rozwiązanie w drodze działalności orzeczniczej sądów.

Projekt ustawy proponuje opodatkowanie działalności quasi-rolniczej – małego przetwórstwa, działalności agroturystycznej oraz usług rolniczych oraz jasno definiuje te formy aktywności. W projekcie ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej zachowano (głównie na potrzeby gospodarstwa socjalnego) umowną jednostkę kalkulacji powierzchni gruntów tj. hektara przeliczeniowego.

Jeżeli zaś chodzi o definicję *gospodarstwa socjalnego*, to w ocenie autora jest ona ujęta w projekcie zdecydowanie zbyt szeroko, tyczy się to w szczególności kryterium powierzchniowego (maksymalna powierzchnia gospodarstwa socjalnego to 6 ha). Analiza danych EUROSTAT pozwala stwierdzić, że statut gospodarstwa socjalnego uzyskałoby nawet 77% polskich gospodarstw rolnych<sup>577</sup>.

W odróżnieniu od funkcjonujących obecnie ustaw podatkowych, projekt proponuje konkretną definicję, a nie jedynie katalog zjawisk (zdarzeń, stanów, czynności) uznawanych za przychód, jednak katalog produktów rolnych jest niejednokrotnie dyskusyjny (jak np. rybołówstwo morskie czy odpady z gospodarki łowieckiej).

Pewną trudność może sprawiać postulowana zasada samoobliczenia, która nakłada na podatników obowiązki ewidencyjne. Przy wprowadzaniu nowoczesnego podatku dochodowego od działalności rolniczej wydaje się to jednak być nieuniknione. Dotychczas rolnicy wykazywali się dużą zachowawczością w stosunku do obowiązków księgowania swoich przychodów i wydatków. Przekonanie ich do zmian oraz przeszkolenie w dużej mierze powinno spaść na barki publicznych ośrodków doradztwa rolniczego, które cieszą się zaufaniem społeczności wiejskiej oraz mają duże doświadczenie w prowadzeniu projektów szkoleniowych (dla przykładu, ośrodki doradztwa rolniczego zajęły się przeszkoleniem rolników w zakresie integrowanej ochrony roślin wprowadzonej w 2014 r.). Aby ułatwić wspomniane obowiązki ewidencyjne, w projekcie wprowadzone zasadę memoriałową.

---

<sup>577</sup> Agricultural census in Poland, Farm Structure Survey 2010, pochodzący z oficjalnej strony internetowej EUROSTAT [http://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php/File:Number\\_of\\_holdings\\_and\\_Utilised\\_Agriculture\\_Area\\_\(UAA\)\\_by\\_UAA\\_size\\_classes\\_Poland\\_2010.PNG](http://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php/File:Number_of_holdings_and_Utilised_Agriculture_Area_(UAA)_by_UAA_size_classes_Poland_2010.PNG) (online 07.01.2018).

W zakresie kosztów uzyskania przychodu na szczególną uwagę zasługuje możliwość ujęcia pracy własnej domowników gospodarstwa rolnego. Jest to bardzo śmiała propozycja, która zasługuje na aprobatę. Amortyzacja została potraktowana analogicznie jak w ustawach o podatkach dochodowych, przy uwzględnieniu jednak specyfiki branży rolniczej. Nie zapomniano tu o uprawach wieloletnich oraz o hodowcach zwierząt. Jednocześnie autorzy projektu postanowili o uwzględnieniu preferencyjnej jednorazowej amortyzacji w wysokości 10 000 PLN (w tamtym okresie jednorazowa amortyzacja wynikająca z ustaw o podatkach dochodowych wynosiła 3 500 PLN). Kolejną preferencją podatkową jest możliwość obniżenia dochodu o stratę z lat ubiegłych. W jednym roku strata nie może być większa niż 75% jej wartości, a nie, jak ma to miejsce w ustawach o podatkach dochodowych, 50%.

Stawka podstawowa podatku dochodowego od działalności rolniczej to zgodnie z projektem 19%, przy czym zaproponowano jednocześnie aż 4 formy ryczałtowane. Pozostawianie dużej swobody po stronie rolników odnośnie wyboru sposobu opodatkowania to przejaw zaufania wobec nich. Tak duży wachlarz możliwości pozwoliłby wybrać podatnikowi formę najlepiej odpowiadającą charakterowi gospodarstwa rolnego. Ze względu na przyjętą w projekcie zasadę zakazu kumulacji ryczałtów, dany podatnik może korzystać jednocześnie tylko z jednej z nich.

Zryczałtowane formy wiążą się z uproszczonymi zasadami prowadzenia ewidencji podatkowych, zatem z prawa do korzystania z nich nie mogliby skorzystać podatnicy podatku prowadzący księgi rachunkowe. Wszystkie formy ryczałtowe są również w pewien sposób ograniczone dla podmiotów bardziej dochodowych, takich jak np. czynny podatnik podatku od towarów i usług, prowadzący działy specjalne produkcji rolnej czy działalność rolniczą prowadzoną w formie spółek cywilnych, jednostek organizacyjnych, które nie mają pełnej zdolności prawnej, osób prawnych, podatników prowadzących księgi rachunkowe, a nawet często posiadających dochody z działalności quasi-rolniczej.

Forma ryczałtu ewidencjonowanego nakłada na podatników obowiązek ewidencjonowania przychodu, gdzie stawka podatku wynosi 4% od przychodu.

Ryczałt deklarowany polegał na samookreśleniu wysokości przychodu, jednak nie mógł on wynosić mniej niż 210 PLN z każdego hektara gospodarstwa rolnego.

Z kolei w przypadku ryczałtu kwotowego podstawa opodatkowania miała być wyliczana poprzez przemnożenie liczby hektarów przeliczeniowych w podziale na grunty orne, łąki i pastwiska, sady, grunty pod stawami zarybionymi i pod stawami niezarybionymi oraz kwoty

szacunkowego przychodu z działalności gospodarstw rolnych z jednego hektara przeliczeniowego na następny rok podatkowy. Jak więc widać, jest to forma przychodowościowa oparta o przychód szacunkowy. W ocenie autora zaproponowany podział wyłącznie na grunty rolne, łąki i pastwiska, sady, stawy zarybione lub stawy niezarybione jest zdecydowanie niewystarczający, ażeby uchwycić rzeczywisty przychód gospodarstwa rolnego. Brak uwzględnienia choćby rodzaju uprawy hodowanej na gruncie rolnym prowadzi do małej dokładności obliczeń. Stawka podatku ryczałtu kwotowego wynosi również 4% przychodu.

Ostatnia z zaproponowanych form ryczałtowych, tj. ryczałt od gospodarstw socjalnych, to *de facto* podatek rolny. Jednak w porównaniu do niego stawka podatku jest odczuwalnie wyższa. Autorzy projektu zaproponowali 195 PLN na 1 ha przeliczeniowy, tymczasem stawka podatku rolnego za 2018 r. wynosi 131,23 PLN. Oznacza to, że podatek rolny ma stawkę niższą o 33% w stosunku do ryczałtu od gospodarstw socjalnych.

Projekt ustawy o podatku dochodowego od działalności rolniczej jest ciekawym przykładem holistycznego podejścia do opodatkowania producentów rolnych, zakorzenionym w naszym systemie podatkowym. Zestawienie propozycji z rozdziałów IV oraz V pomoże w sformułowaniu postulatów *de lege ferenda*, które są problemem badawczym niniejszej pracy.

## ROZDZIAŁ VI. PROPONOWANE METODY USTALANIA DOCHODU Z DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ

Analiza systemów podatkowych siedmiu wybranych krajów UE, ze szczególnym uwzględnieniem sposobu opodatkowania gospodarstw rolnych, miała na celu wskazanie regulacji, które można byłoby zaadaptować w Polsce i które mogłyby zastąpić podatek sektorowy, jakim jest obowiązujący od 1984 roku podatek rolny. Nie ulega wątpliwości, że koniecznością staje się włączenie gospodarstw rolnych do powszechnego systemu podatkowego, tak jak ma to miejsce w wybranych krajach UE. Jediną racjonalną metodą wprowadzenia tak rewolucyjnej zmiany jest przyjęcie nowej ustawy regulującej ten podatek, przy jednoczesnej likwidacji podatku rolnego.

Z uwagi na specyfikę branży oraz szereg różnic w stosunku do ustaw o podatkach dochodowym niemożliwe jest ujęcie regulacji dotyczących nowego podatku dochodowego w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Co więcej, spowodowałoby to większą nieczytelność wyżej wymienionych ustaw, które i tak w chwili obecnej są niezwykle skomplikowane i niespójne. Tymczasem na skutek częstych zmian legislacyjnych polski system podatkowy uchodzi za jeden z najmniej stabilnych w Europie. Od momentu ich uchwalenia do końca 2012 r. ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych znowelizowano 219 razy, ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych 154 razy. Przekłada się to na średnią 10 nowelizacji rocznie w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych i 7 nowelizacji rocznie w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych<sup>578</sup>. Włączenie do nich przepisów dotyczących podatku dochodowego od działalności rolniczej stanowiłoby dodatkową komplikację legislacyjną i wiązałoby się z koniecznością wprowadzenia w istniejących strukturach aktów prawnych kolejnych jednostek redakcyjnych.

Niestety, nieuniknione w tej sytuacji jest obligatoryjne objęcie przynajmniej części gospodarstw rolnych obowiązkiem ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych, przekładających się na powstawanie zobowiązań podatkowych. Jak łatwo się domyślić, wiązałoby się to z dużym sprzeciwem ze strony producentów rolnych. Z obowiązku prowadzenia ewidencji, ale również ogólnie z opodatkowania podatkiem dochodowym, należałoby zwolnić podmioty, dla których

---

<sup>578</sup> R. Iniewski, *Model podatkowy MŚP*, Rada Podatkowa Lewiatan, Warszawa 2013, s.7.

produkcja rolna jest jedynie działalnością uboczną, lub małe gospodarstwa rodzinne wytwarzające wyłącznie na własne potrzeby. W przypadku tych drugich opodatkowanie podatku mogłoby okazać się niehumanitarne, gdyby państwo naruszało ich środki stanowiące minimum egzystencjonalne.

Podobne rozwiązanie obserwujemy w przypadku węgierskich małych producentów rolnych, a także w niemieckim systemie podatkowym, w którym z opodatkowania zwolnione są gospodarstwa rolne operujące na 3000 m<sup>2</sup>. W Polsce jednak, z uwagi na dużą liczbę gospodarstw rodzinnych<sup>579</sup>, autor postuluje, aby powierzchnia graniczna była ponad trzykrotnie większa, tj. wynosiła 1 ha<sup>580</sup> (analogicznie jak ma to miejsce przy obecnym podatku rolnym). Granica ta wydaje się być bardzo niska, jednak, w ocenie autora, w dłuższej perspektywie czasu małe, nieopłacalne ekonomicznie gospodarstwa przestaną istnieć, a więc selekcja odbędzie się w sposób naturalny. Widać to po danych EUROSTAT, według których pomiędzy 2003 a 2010 rokiem liczba gospodarstw rolnych w Polsce zmniejszyła się z 2 172,210 do 1 506,620 (spadek o 30,6%).

Pomimo tak istotnego spadku ogół areалу upraw w Polsce się nie zmienił. Przełożyło się to na wzrost średniej wielkości gospodarstwa rolnego z 6,6 ha do 9,6 ha<sup>581</sup>. Oznacza to postępującą zmianę struktury obszarowej gospodarstw rolnych w Polsce. Pozostaje ona ciągle rozdrobniona, ze względu na dużą liczbę gospodarstw najmniejszych obszarowo, mających charakter socjalny i produkujących głównie na własne potrzeby konsumpcyjne. Następuje mimo to poprawa struktury obszarowej, bowiem coraz więcej ziemi rolniczej przepływa do gospodarstw większych obszarowo, powiększających potencjał produkcyjny polskiego rolnictwa.

Badania oparte o program IERiGŻ – AGROKOSZTY wskazują, że granica opłacalności produkcji roślinnej wiąże się z posiadaniem co najmniej 3 ha gruntów uprawnych<sup>582</sup>. Wraz ze wzrostem areálu gospodarstwa i zwiększeniem rozmiaru produkcji ze skali małej do średniej, dynamika przyrostu wartości produkcji okazuje się silniejsza niż przyrostu kosztów. Z racji wyboru obszarowego kryterium zwolnienia z opodatkowania, należałoby wyłączyć ze zwolnienia podmioty

---

<sup>579</sup> Dla wielu rodzinnych gospodarstw rolnych odczuwalnym kosztem mogłoby być nawet pokrycie kosztów prowadzenia ewidencji podatkowej. Ponieważ ta grupa podmiotów najprawdopodobniej ponosi straty podatkowe, nie stanowiłyby one źródła dochodów budżetowych.

<sup>580</sup> Wydaje się, że kryterium przychodowe byłoby lepsze od obszarowego, jednak z uwagi na brak obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przez producentów rolnych, weryfikacja tego pierwszego byłaby niemożliwa.

<sup>581</sup> Oficjalna strona Eurostat: [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Agricultural\\_census\\_in\\_Poland](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Agricultural_census_in_Poland) (online: 27.11.2016).

<sup>582</sup> A. Skarżyńska, Skala produkcji rolniczych działalności produkcyjnych a ich opłacalność, Rocznik Nauk Rolniczych, seria G, T. 98, z. 1, Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego, 2011, s. 12.

prowadzące intensywną i dochodową działalność, taką jak produkcja warzyw, owoców, drobiu oraz innych typów, znanych dzisiaj jako specjalne działy produkcji rolnej.

W przypadku najmniejszych gospodarstw, które podlegałyby opodatkowaniu, właściwym rozwiązaniem byłoby zastosowanie specjalnej metody obliczania dochodu na zasadzie porównania wpływów i wydatków na rachunku bankowym, prowadzonym specjalnie dla potrzeby działalności rolniczej. Jest to również najprostsza metoda niewymagająca prowadzenia ewidencji podatkowej.

Nieco większe gospodarstwa mogłyby korzystać ze sposobu ustalania dochodu poprzez wyliczenie swojej SO. Jeżeli zaś chodzi o gospodarstwa hodowlane, to nie korzystałyby one ze zwolnienia z opodatkowania (jak ma to miejsce na gruncie podatku rolnego), a więc wszystkie one objęte byłyby co najmniej metodą porównania wpływów i wydatków.

Kryteria obowiązujące przy wyborze metody opodatkowania prezentuje tabela 18.

Tabela 18. Kryteria wyboru formy opodatkowania dochodów rolniczych.

Metoda określenia dochodu	Kryteria uprawniające do skorzystania z metody
Zupełne zwolnienie z opodatkowania	Gospodarstwo rolne operujące na powierzchni mniejszej niż 1 ha, pod warunkiem, że nie prowadzi intensywnej lub wysokodochodowej produkcji.
Metoda porównania wpływów i wydatków	Gospodarstwo, którego współczynnik SO nie przekracza 8 000 euro
Metoda oparta o współczynnik Standardowej Produkcji	Gospodarstwo, którego współczynnik SO nie przekracza 15 000 euro
Ewidencja podatkowa prowadzona na zasadach ogólnych (księga przychodów i rozchodów lub na podstawie ustawy o rachunkowości)	Gospodarstwo, którego: <ul style="list-style-type: none"> <li>• współczynnik SO jest wyższy niż 15 000 euro, lub</li> <li>• przedmiot działalności jest niesklasyfikowany przez WTGR, lub</li> <li>• powierzchnia użytków rolnych przekracza 300 ha.</li> </ul>

*Źródło: Opracowanie własne.*

Obie specjalne metody szacowania dochodu byłyby fakultatywne, tj. gospodarstwa rolne, które chciałyby z nich skorzystać (zamiast księgi przychodów i rozchodów lub pełnej księgowości<sup>583</sup>), musiałyby wraz z każdym nowym rokiem podatkowym wyrazić taką intencję. Wybór należałoby zgłosić właściwemu miejscowo naczelnikowi US do dnia 20 stycznia. Data ta byłaby analogiczna do funkcjonującej do celów wyboru formy rozliczenia: ogólnej, ryczałtowej, liniowej lub kartą podatkową. Przepisy prawa obligują do dochowania styczniowego terminu również podatników zmieniających metody opłacania podatku dochodowego, tj. zaliczek miesięcznych na kwartalne, czy decydujących się na formy kwartalne dokonywania płatności podatku ryczałtem. Zastosowanie tej samej daty byłoby logiczne i spójne w ramach systemu podatkowego i miałoby na celu ułatwienie podatnikom funkcjonowanie w nim.

Z uznaniem należy ocenić zwolnienie przekazywania gospodarstw rolnych z podatku od spadków i darowizn<sup>584</sup>. Zwolnienie to można zastosować pod warunkiem, że w wyniku nabycia zostanie utworzone lub powiększone gospodarstwo rolne. Ustawa stawia również dwa warunki, które muszą być spełnione kumulatywnie: powierzchnia gospodarstwa rolnego utworzonego lub powstałego w wyniku powiększenia będzie nie mniejsza niż 11 ha i nie większa niż 300 ha, a gospodarstwo będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia. Podobnie zwolnione jest nabycie praw do wkładów w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub w spółdzielni kółek rolniczych.

Zaznaczyć należy, że prawo nie stawia wymogu, ażeby nabywca i zbywca pozostawali w jakimkolwiek stopniu pokrewieństwa. Te przepisy w ocenie autora powinny pozostać w naszym systemie prawnym, gdyż wspierają transfer gospodarstw do młodszych pokoleń rolników, co jest zjawiskiem ekonomicznie pożądanym.

Bardzo dobrym pomysłem byłoby przeniesienie również instytucji ulgi podatkowej na badania i rozwój, analogicznie jak ma to miejsce w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych. Ulga ta została wprowadzona ustawą o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej. Od 1 stycznia 2018 r. można ją stosować w wysokości nawet do 150% kosztów kwalifikowalnych przeznaczanych na działalność badawczo-rozwojową, zlecaną centrom badawczo-rozwojowym.

---

<sup>583</sup> Działalność rolnicza nie znajduje się obecnie w zakresie przedmiotowym karty podatkowej lub ryczałtu ewidencjonowanego i w ocenie autora specyfika gospodarstw rolnych nie koresponduje z tymi formami uproszczonych form opodatkowania.

<sup>584</sup> Art. 4 ust. 1 pkt 1) ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Przestawienie polskiego rolnictwa na tory innowacji jest niezbędne, również dlatego, że będzie się ono zmagало w najbliższych latach z wyzwaniem wyżywienia wciąż powiększającej się populacji naszego globu. Według badań Organizacji Narodów Zjednoczonych do spraw Wyżywienia i Rolnictwa w 2050 r. na Ziemi będzie żyło 9,1 mld ludzi, tj. 34% więcej niż w 2009 r.<sup>585</sup> W związku z wysuszaniem się wielu gruntów uprawnych, powiększaniem się powierzchni miast oraz zwiększonym zapotrzebowaniem na żywność, rolnictwo będzie musiało zwiększyć swoją efektywność o 70%<sup>586</sup>. W ocenie autora, jedynie zwiększone wydatki na nowoczesne technologie w rolnictwie pozwolą nam wypełnić ten cel.

Nowy podatek, który zastąpiłby podatek rolny, powinien obejmować swym zakresem wyłącznie przychody rolnicze, z wyłączeniem dopłat rolniczych czy dotacji celowych, takich jak np. programy w ramach PROW. Należałoby również oddzielić przychody i koszty z działalności rolniczej od przychodów i kosztów z innych działalności, np. pozarolniczej działalności gospodarczej, zgodnie z zasadą rozdzielności źródeł. W innym wypadku przedsiębiorcy mogliby prowadzić, obok dochodowej działalności gospodarczej, również działalność rolniczą, która ze swej natury jest bardziej narażona na straty. Dałoby to możliwość obniżania dochodów działalności gospodarczej, co w konsekwencji prowadzi do uszczuplenia budżetu państwa.

Wprowadzany podatek od działalności rolniczej miałby charakter lokalny i stanowiłby źródło dochodu jednostek samorządu terytorialnego szczebla podstawowego, tj. gmin. Właściwym organem podatkowym, analogicznie jak w przypadku podatków lokalnych, byłby wójt, burmistrz lub prezydent miasta.

Jeśli podatnik podatku prowadziłby działalność na terenie kilku gmin, wtedy organy podatkowe powinny określić gminę dominującą, tj. taką, na terenie której znajduje się największa część gospodarstwa rolnego. Organ gminy, na terenie której położona byłaby największa część gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, powinien przekazywać organom podatkowym właściwym według miejsca położenia gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego na obszarach innych gmin, część wpływów z tego podatku, w proporcjach udziałów powierzchni użytków rolnych wchodzących do gospodarstwa rolnego do łącznego areалу użytków rolnych podatnika. Oczywiście podatnik powinien mieć obowiązek informowania organu podatkowego o wszelkich zmianach swoich danych, np. miejsca swojego zamieszkania. W

---

<sup>585</sup> *How to Feed the World in 2050*, Organizacji Narodów Zjednoczonych do spraw Wyżywienia i Rolnictwa, 2009, s. 2.

<sup>586</sup> *Ibidem*.



przypadku zwierząt decydujące znaczenie pod kątem określenia właściwości miejscowej organów podatkowych miałyby miejsce położenia siedziby stada.

Ustawa powinna stosować wyłączenia podmiotowe wobec podmiotów istotnych społecznie, tj. Skarbu Państwa, jednostek budżetowych, jednostek samorządu terytorialnego w zakresie dochodów określonych w przepisach ustawy o dochodach jednostki samorządu terytorialnego, gruntów wchodzących w skład Zasobów Własności Rolnej, zarządzanej przez Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa, szkół wyższych, publicznych jednostek organizacyjnych objętych systemem oświaty, publicznych jednostek doradztwa rolniczego, państwowych osób prawnych działających w formie agencji wykonawczych, np. Centralny Ośrodek Badania Odmian Roślin Uprawnych.

Mając na względzie cykle produkcyjne, które w rolnictwie trwają zazwyczaj jeden rok<sup>587</sup>, okresem podatkowym powinien być pełny rok. Co do zasady, byłby on równy z rokiem kalendarzowym, chociaż podatnik na wniosek mógłby go modyfikować, tak aby odpowiadał bardziej naturze jego produkcji (np. tak, aby termin płatności zobowiązania podatkowego pokrywał się z okresem żniw, po którym pojawiają się w gospodarstwach rolnych środki pieniężne). Z tych samych powodów należałoby odstąpić od stosowania zaliczek miesięcznych lub kwartalnych.

### **6.1. Porównanie wpływów i wydatków**

Dla przypomnienia metoda porównania wpływów i wydatków funkcjonująca w Niemczech może być zastosowana, gdy zyski gospodarstwa z działalności nie były w ostatnim roku podatkowym wyższe niż 30 000 euro, obroty w rozumieniu ustawy o podatku VAT nie były wyższe niż 350 000 euro, a dodatkowo wartość podatkowa gospodarstwa rolnego jest niższa niż 25 000 euro. Po spełnieniu jednego z tych warunków możliwe staje się przyjęcie pewnego uproszczenia w ustalaniu dochodu, traktując go jako różnicę między przychodami podatkowymi a kosztami z nimi związanymi. Poza gospodarstwami rolnymi z tej metody mogą skorzystać niemieccy rezydenci podatkowi prowadzący działalność gospodarczą oraz wykonujący wolny zawód.

W Polsce małe gospodarstwa rolne również mogłyby korzystać z takiego uprzywilejowanego sposobu obliczania dochodu. Ustalenie przedziału obrotu w gospodarstwie, z racji braku w chwili obecnej obowiązku prowadzenia ewidencji podatkowej, jest problematyczne.

---

<sup>587</sup> Czasem, jak w przypadku hodowli drobiu lub trzody chlewnej, cykl trwa dużo krócej, a czasem, jak w przypadku upraw wieloletnich, zdecydowanie dłużej.

W związku z tym, śladem Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich 2014-2020, przy tworzeniu którego również zaistniała konieczność określenia kryterium sytuacji finansowej gospodarstwa kwalifikującego się do wsparcia, należałoby wykorzystać poziom SO gospodarstwa. Wówczas uproszczona metoda przysługiwałoby wyłącznie jednostkom produkcyjnym, których SO nie przekracza równowartości 8000 euro<sup>588</sup>. Wartości tej nie przekracza w Polsce 564 580 rolniczych jednostek produkcyjnych będących w polu obserwacji FADN, czyli mniej więcej 35% najmniejszych gospodarstw rolnych<sup>589</sup>.

Podatnik mógłby obniżyć swoją podstawę opodatkowania poprzez zaliczenie rocznej amortyzacji środków trwałych o długookresowym użytkowaniu. Podobnie jak w Niemczech, dla uproszczenia, kalkulacje nie uwzględniałyby stanów magazynowych, należności i zobowiązań, rozliczenia międzyokresowych kosztów i przychodów, świadczenia pracy własnej członków rodziny oraz transferów między gospodarstwem rolnym i domowym. Producent rolny miałby obowiązek składania zeznania na odpowiednim formularzu urzędowym i przesłania go do właściwego miejscowo urzędu skarbowego.

Warto nadmienić, iż stosowanie metody porównania wpływów i wydatków określa dochód gospodarstwa jedynie w sposób umowny i przybliżony, co tym samym naraża na zarzut niespełniania wymogu stawianego przez wyrok TK K 58/7, tj. stworzenia narzędzia umożliwiającego w wiarygodny sposób podzielenie grupy społecznej rolników ze względu na ich dochody. W ocenie autora jednak metoda ta byłaby wystarczająca, przynajmniej ażeby podzielić mieszkańców terenów wiejskich na podatników prowadzących rodzinne gospodarstwa rolne, zasługujące w sposób szczególny na pomoc publiczną, oraz te, które na taką preferencję podatkową nie zasługują.

---

<sup>588</sup> W celu zobrazowania wielkości gospodarstwa posiadającego współczynnik SO na poziomie 8000 euro, warto posłużyć się przykładem. Taki poziom SO posiada gospodarstwo rolne zarządzane przez osobę fizyczną na terenie województwa podlaskiego, uprawiające na 4 ha gruntów rolnych kukurydzę na zielonkę oraz hodujące 3 dorosłe krowy mleczne.

<sup>589</sup> *Program Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014-2020*, Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi, s. 93.

## 6.2. Dochód w oparciu o współczynnik Standardowej Produkcji

Dość powszechną metodą ustalania dochodu lub przychodu gospodarstw rolnych w Europie są normy szacunkowe, stosowane np. we Francji, Hiszpanii, Belgii czy w Niemczech. Swoją popularność zawdzięczają względem praktycznym. Określanie sytuacji finansowej producentów rolnych przy ich wykorzystaniu jest bardzo proste i nie wymaga prowadzenia skomplikowanej, czasochłonnej, a przez to kosztownej rachunkowości. Z tych samych powodów autor postuluje wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego możliwości ustalania dochodu producenta rolnego za pomocą metody norm, które uwzględniają w wystarczającym stopniu różnice pomiędzy poszczególnymi jednostkami wytwórczymi i cechy indywidualne gospodarstwa. Podatek dochodowościowy powinien uwzględniać również hodowle zwierząt, by odeprzeć zarzut fragmentarycznego objęcia ekonomiki gospodarstwa.

W ramach przypomnienia, optymalna metoda opodatkowania producentów rolnych, (więcej w rozdziale 3.2.) powinna charakteryzować się możliwie najpełniejszym ujawnieniem dochodu podatnika ze źródeł rolniczych i nierolniczych, dodatkowo podatek powinien być sprawiedliwy. Oznacza to, że jego wysokość z jednej strony winna być optymalna, tzn. nie może być za duża, przez co ograniczałaby rozwój gospodarstwa czy przyszłe inwestycje, i nie może demotywować do osiągania większych zysków, a z drugiej strony powinna należycie realizować cele fiskalne i regulacyjne podatku. Trzecią najważniejszą cechą takiego idealnego podatku jest uwzględnianie okoliczności indywidualizujących sytuację ekonomiczną gospodarstw, niezależnie od obiektywnie osiąganego dochodu, tj. okoliczności, które można by określić jako różnicujące sytuację ekonomiczną dwóch gospodarstw działających w identycznych warunkach zewnętrznych i osiągających taki sam dochód.

Dużą trudność przy tworzeniu norm w podatku dochodowościowym sprawia oszacowanie kosztów prowadzonej działalności, szczególnie jeśli chodzi o producentów rolnych. Stosowanie przychodu szacunkowego, ze względu na swoje uproszczenia, nie uwzględnia różnic w rentowności poszczególnych gospodarstw, a przez to nie oddaje prawdziwego obrazu rzeczywistości. Oczywistym jest, że dwa gospodarstwa uprawiające pszenicę na 10 ha, ale przy wykorzystaniu zupełnie innych metod agrotechnicznych (np. jedno z nich jest gospodarstwem ekologicznym wykorzystującym wyłącznie nawozy naturalne, a drugie prowadzi gospodarkę wysoce

schemizowaną, stosując duże ilości nawozów sztucznych oraz środków ochrony roślin), mają zupełnie inny poziom kosztów oraz skalę plonowania, a przez to osiągają różny dochód rzeczywisty.

Postulowanym przez autora sposobem określania sytuacji ekonomicznej gospodarstwa jest oparcie normy o współczynnik SO, który może być w łatwy sposób obliczony w każdym gospodarstwie. SO jest to średnia z pięciu lat wartość produkcji określonej działalności roślinnej lub zwierzęcej uzyskiwana z 1 ha lub od 1 zwierzęcia w ciągu 1 roku, w przeciętnych dla danego regionu warunkach.

Pierwszym ogólnoeuropejskim systemem statystycznym, niejako prekursorem SO, służącym porównywaniu gospodarstw rolnych funkcjonującym w UE w latach 1985-2009 była wielkość ekonomiczna gospodarstw (ang. *European Size Unit*). ESU było ustalane z wykorzystaniem parametru standardowych nadwyżek bezpośrednich (SGM), o których mowa w decyzji Komisji ustanawiającej wspólnotową typologię gospodarstw rolnych<sup>590</sup>. Co niezwykle istotne, ESU było współczynnikiem posiadającym ogromny wymiar praktyczny. O dotację celową w ramach działania „Modernizacja gospodarstw rolnych” mogła ubiegać się jedynie osoba fizyczna prowadząca gospodarstwo rolne, którego współczynnik ESU był równy lub większy niż 4<sup>591</sup>. W opinii autora, jako *ratio legis* takiego rozwiązania można wskazać przede wszystkim chęć kierowania wsparcia do gospodarstw rolnych, które mogły w sposób możliwie najbardziej efektywny wykorzystywać środki, prowadząc do zwiększenia potencjału polskiej branży rolnej. Z kolei plan rozwoju gospodarstwa będący załącznikiem do wniosku o wsparcie w ramach działania „Ułatwianie startu młodym rolnikom” powinien zakładać, że w wyniku wsparcia gospodarstwo zarządzane przez osobę fizyczną osiągnie współczynnik 4 ESU<sup>592</sup>. WTGR oparta na parametrze SGM miała zastosowanie do roku 2009 włącznie.

---

<sup>590</sup> Decyzja Komisji z dnia 7 czerwca 1985 r. ustanawiająca wspólnotową typologię gospodarstw rolnych (85/377/EWG) (Dz. Urz. WE 1985 L/220).

<sup>591</sup> Zgodnie z §2 ust. 1 pkt. 1 rozporządzenia MRiRW z dnia 5 listopada 2007 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu przyznawania pomocy finansowej w ramach działania „Modernizacja gospodarstw rolnych”, objętego Programem Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2007-2013 (Dz.U. z 2007 r. Nr 205, poz. 1492).

<sup>592</sup> W myśl §2 ust. 1 pkt. 3) podpunktu b) rozporządzenia MRiRW z dnia 17 października 2007 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu przyznawania pomocy finansowej w ramach działania „Ułatwianie startu młodym rolnikom” objętego Programem Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2007-2013 (Dz.U. z 2007 r. Nr 200, poz. 1443).

Wykres 11. Linia czasu obowiązywania współczynników SGM i SO.

FSS	Typology	Reference data															
		1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
2013	SO																2010
2010	SO													2007			
2007	SO									2004							
	SGM									2004							
2005	SO									2004							
	SGM							2002									
2003	SO																
	SGM						2000										
2000	SO																
	SGM	1996															

Źródło: EUROSTAT: [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:SGM\\_SO.png&oldid=180666](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:SGM_SO.png&oldid=180666) (online 25.02.2017)

Od 2010 r. obowiązującym w UE standardem w klasyfikacji gospodarstw rolnych jest współczynnik SO. Rozporządzenie Komisji nr 1242/2008 zobowiązuje każde państwo członkowskie do opracowania zestawu regionalnych współczynników SO dla działalności rolniczych według listy działalności Badania Struktury Gospodarstw Rolnych (BSGR). Poniżej autor przedstawi metodykę obliczania tegoż współczynnika.

Działalność rolna, tak uzależniona od czynników zewnętrznych, na które producent rolny nie ma wpływu, jest bardzo zmienna. Czynnikami takimi mogą być np. susza, powódź, embargo na kluczowym rynku zbytu czy wyjątkowy urodzaj w innej części globu. Stąd też podstawą do wyliczeń są średnie wartości z pięciu lat. Do identyfikacji zestawu współczynników SO stosuje się czteroznakowy rok środkowy z okresu referencyjnego. Dla przykładu, oznaczenie zestawu SO „2010” informuje, że zestaw współczynników stanowi średnią z pięciu lat, tj. 2008-2012.

Współczynnik SO opisuje dwunastomiesięczny okresu produkcji. Cykl produkcyjny działalności rolniczej, szczególnie w naszej strefie klimatycznej, najczęściej nie pokrywa się z dwunastomiesięcznym rokiem kalendarzowym. W przypadku działalności, dla których cykl produkcyjny jest krótszy niż dwanaście miesięcy (np. produkcja trzody chlewnej), współczynnik SO danej działalności jest przeliczany z uwzględnieniem średniej liczby cykli produkcyjnych w tym okresie (np. dla zwierząt liczby rzutów przypadających na 1 stanowisko w roku, np. trzy cykle chowu trzody chlewnej w roku przy tzw. cyklu otwartym). Z kolei w przypadku działalności, dla

których cykl produkcyjny jest dłuższy niż dwanaście miesięcy, SO danej działalności została skorygowana do dwunastomiesięcznego cyklu produkcyjnego (np. uprawa brzozy energetycznej).

SO ustalany jest na poziomie regionalnym, tj. dla wydzielonych regionów rolniczych charakteryzujących się wspólnymi, znaczącymi cechami. Jak już zostało wspomniane w rozdziale I, Polska będąca dużym i zróżnicowanym rolniczo krajem, została podzielona na cztery regiony (bazujące na podziale statystycznym NUTS-2), tj. region Pomorze i Mazury (województwo: lubuskie, zachodniopomorskie, pomorskie, warmińsko-mazurskie), region Wielkopolska i Śląsk (województwo: wielkopolskie, kujawsko-pomorskie, dolnośląskie, opolskie), region Mazowsze i Podlasie (województwo: podlaskie, mazowieckie, łódzkie, lubelskie) oraz region Małopolska i Pogórze (województwo: świętokrzyskie, śląskie, małopolskie, podkarpackie).

Powyższy podział został określony w aneksie do Traktatu o przystąpieniu Rzeczypospolitej do Unii Europejskiej<sup>593</sup>. Z kolei niektóre państwa członkowskie UE nie dzielą swojego terytorium na regiony, uznając cały obszar za jeden region rolniczy (np. Dania).

SO, jak sama nazwa wskazuje, musi odzwierciedlać standardową sytuację w regionie, w zwykłych warunkach produkcyjnych. Dlatego, w przypadku występowania istotnych anomalii produkcyjnych, np. wystąpienia klęski żywiołowej lub plagi agrofagu niszczącego dużą część produkcji w regionie, możliwe jest wyłączenie tego roku przy wyliczaniu średniej.

SO uwzględnia straty i koszty uzyskania przychodu związane z produkcją. Wytyczne precyzyjnie definiują strukturę wartości produkcji dla produkcji roślinnej i zwierzęcej. W jej skład wchodzi sprzedaż, zużycie w gospodarstwie rolnym (np. na siew, na paszę), zużycie w gospodarstwie domowym (np. spożycie) oraz zmiany stanu zapasów.

W wartości produkcji nie są uwzględniane dopłaty bezpośrednie. Wartość produkcji danej działalności stanowi sumę wartości produktu głównego i ubocznego, określanych według cen netto, tj. bez podatku od towarów i usług, a także bez uwzględnienia kosztów transportu i kosztów marketingowych czy marży dla pośrednika. Jest to zatem cena uzyskiwana przez gospodarstwo rolne, a nie wartość, jaką musi zapłacić konsument w punkcie handlowym.

Przy obliczaniu wartości produkcji w przypadku działalności produkcji zwierzęcej odejmuje się jedynie koszt wymiany stada, czyli koszt stanowiący wartość zwierzęcia, które wchodzi do stada

---

<sup>593</sup> Rozporządzenie Komisji nr 730/2004.

w miejsce zwierzęcia wychodzącego ze stada, zgodnie z programem brakowania wynikającym z okresu użytkowania produkcyjnego zwierząt.

W przypadku produkcji roślinnej w celu obliczenia wartości produkcji sumuje się produkt główny oraz ewentualne produkty uboczne, jeżeli takowe występują. I tak, dla przykładu, w uprawie buraka cukrowego produktem głównym jest tenże burak, natomiast produktem ubocznym wysłodka buraczana, będąca świetnym uzupełnieniem diety zwierząt hodowlanych, gdyż składa się w ok. 80% z węglowodanów. Przy produkcji 1 tony buraka cukrowego powstaje ok. 450-500 kg wysłodki buraczanej, której wartość można wycenić na ok. 1000 zł za tonę. Powyższy przykład dobrze pokazuje, jak istotnym przychodem w gospodarstwie rolnym może być sprzedaż produktów ubocznych, dlatego powinny być one brane pod uwagę.

Podobnie dla produkcji zwierzęcej do obliczenia wartości SO bierze się pod uwagę wartość produktu głównego oraz produktu ubocznego, jednak pomniejsza się ją o koszt. W przypadku chowu bydła mlecznego produktem głównym jest mleko, produktem pobocznym może być np. mięso wołowe, a kosztem jest np. wartość paszy czy koszt wymiany stada.

SO z określonej działalności rolniczej obliczana jest z 1 hektara uprawy lub od jednego stanowiska/zwierzęcia<sup>594</sup>.

Rozporządzenie Komisji nr 1242/2008 precyzyjnie definiuje sposoby obliczania współczynników SO, które można obliczyć wykorzystując jedną z dwóch metod. Pierwszą z nich jest metoda aktualizacji, czyli określenia nowych współczynników SO na bazie poprzedniego zestawu, przy uwzględnieniu wszelkich znaczących zmian, jakie zaszły w danym okresie referencyjnym. Z kolei drugą metodą jest metoda odnowienia podstawowych danych, która polega na ponownym obliczeniu współczynników. Ten tryb okazuje się bardziej czasochłonny, ale pozwala z dużą dokładnością uchwycić zmiany zachodzące na rynkach poszczególnych produktów rolniczych, zapewniając największą wiarygodność prezentowanych wyników.

Zgodnie z załącznikiem IV do rozporządzenia Komisji nr 1242/2008 przynajmniej raz na dziesięć lat, w momencie, gdy badania struktury gospodarstw rolnych przeprowadzane są w formie PSR, dane źródłowe służące obliczeniu SO są aktualizowane przy wykorzystaniu metody odnowienia podstawowych danych. Pomiędzy dwoma PSR współczynniki SO aktualizuje się zawsze w latach, w których mają miejsce częściowe badania struktury gospodarstw rolnych.

---

<sup>594</sup> Od tej zasady wskazać można trzy wyjątki: SO dla grzybów jadalnych określa się w przeliczeniu na 100 m<sup>2</sup> powierzchni zajętej pod produkcję, dla drobiu współczynnik określany jest w przeliczeniu na 100 sztuk, z kolei w przypadku pszczół SO określa się w przeliczeniu na 1 rój (1 rodzinę pszczelą w ulu).

Wówczas kalkulacja może odbywać się albo metodą odnowienia podstawowych danych, albo przy użyciu metody aktualizacji.

Metoda aktualizacji polega na przemnożeniu współczynników SO z poprzedniego okresu referencyjnego przez wskaźnik zmiany wartości SO między nowym pięcioletnim okresem referencyjnym a poprzednim. Wskaźniki zmian ustalane są dla każdej działalności z uwzględnieniem zróżnicowania regionalnego. Powinny one odzwierciedlać możliwie jak najlepiej ogólne zmiany pomiędzy dwoma pięcioletnimi okresami referencyjnymi w odniesieniu do ilości wytworzonych produktów na jednostkę i ich cenę. Wskaźniki zmian stosuje się do wartości SO z poprzedniego okresu referencyjnego wyrażonych w walucie krajowej. Tak obliczone wartości SO są następnie przeliczane na euro, przy zastosowaniu kursu wymiany walut ogłoszonego przez EUROSTAT.

Współczynniki SO obliczane są według procedury przedstawionej na poniższej tabeli.

Tabela 19. Opis procedury obliczania współczynnika SO w gospodarstwie.

Etap I	<p><b>Wybór działalności rolniczych, dla których obliczane są współczynniki SO.</b></p> <p>Wykazy działalności produkcji roślinnej i zwierzęcej przygotowywane są na podstawie wykazu działalności (cech), które znalazły się w przeprowadzonych w kraju Badaniach Struktury Gospodarstw Rolnych, a także w oparciu o odpowiednie rozporządzenia Komisji Europejskiej.</p>
Etap II	<p><b>Ustalenie „regionalności” działalności w kontekście obliczanych współczynników SO.</b></p> <p>Dla wybranych działalności, opierając się na różnych kryteriach, ustala się liczbę zestawów współczynników SO, które należy obliczyć. Dla warunków polskich mogą być obliczone 4 odrębne zestawy SO dla wydzielonych w kraju regionów lub 1 zestaw odzwierciedlający średnie warunki w całym kraju. Ustalając liczbę zestawów SO bierze się pod uwagę regionalne zróżnicowanie, m.in. powierzchni uprawy poszczególnych działalności w regionach, cen czy stan pogłowia zwierząt. W przypadku działalności, dla których nie stwierdza się różnic regionalnych lub które nie mają większego znaczenia pod względem rolniczym, obliczany jest 1 współczynnik SO odzwierciedlający przeciętne warunki w kraju.</p>



Etap III	<p><b>Opracowanie współczynników SO dla działalności zgodnie z wykazem unijnym (agregacja).</b></p> <p>Dla potrzeb typologii gospodarstw rolnych według UE, w kontekście współczynników SO obliczonych dla działalności według krajowego FSS, stosuje się wagi wskaźników udziału powierzchni uprawy lub wskaźników udziału pogłowia zwierząt. W rezultacie otrzymuje się zagregowane wartości SO zgodnie z ustalonym przez UE wykazem działalności, zgodnym z algorytmem WTGR.</p>
----------	---

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie podręcznik metodologiczny - RI/CC 1500 rev. 3 Typology Handbook*

Współczynniki SO wyrażane są w euro. Dla celów porównawczych istotne jest, żeby wszystkie państwa UE stosowały oficjalny kurs euro ogłaszany przez EUROSTAT, dlatego też w państwach członkowskich, w których euro nie jest krajową walutą, współczynniki przeliczane są na euro przy użyciu średnich kursów wymiany walut z okresu referencyjnego.

Wyżej opisany współczynnik charakteryzuje się wieloma cechami, które powinny charakteryzować optymalną metodę opodatkowania producentów rolnych (zob. rozdział 3.2). Jest ona liczona dla każdego z makroregionów NUTS-2 w Europie oddzielnie, a przez to uwzględnia lokalne uwarunkowania klimatyczne i historyczne, a także regionalny poziom kosztów i cen produktów rolnych (podobnie jak francuska metoda *forfait collectif*). Dodatkowo, obejmuje koszty prowadzonej działalności (jest normatywem dochodowościowym), a co więcej również przychody poboczne. Dodatkowo bierze pod uwagę sprzedaż, zużycie w gospodarstwie rolnym (np. na siew, na paszę), zużycie w gospodarstwie domowym (np. spożycie), zmiany stanu zapasów.

Czynnikiem niestety niebranym pod uwagę jest praca własna członków rodzinnego gospodarstwa rolnego<sup>595</sup>.

Współczynnik ten stosuje średnią w dłuższym okresie, tj. 5 ostatnich latach, co jest bardzo istotne, szczególnie w produkcji roślinnej, gdyż pozwala wyrównać krótkookresowe aberracje od cen standardowych. Dodatkowo, uwzględnia on w wyliczeniach anomalie, tj. pozwala wyłączyć z obliczeń lata, w których nastąpiły ponadstandardowe wydarzenia, mogące w istotny sposób

<sup>595</sup> Hiszpańskie reżimy podatkowe w oparciu o szacunki uwzględniają, w przeciwieństwie do współczynnika SO, pracę własną członków rodzinnego gospodarstwa rolnego.

wpływać na działalność rolniczą, takie jak susza, powódź, występowanie agrofagów, które w nadmierny sposób dotknęły upraw lub pomór zwierząt w wyniku chorób.

W polu obserwacji współczynnika SO znajduje się hodowla i chów zwierząt. Obecnie obowiązujący podatek rolny, którego podstawą opodatkowania jest hektar przeliczeniowy, niestety nie uwzględnia tego niezwykle istotnego w wielu gospodarstwach źródła przychodu. Poza tym współczynnik SO uwzględnia cykle dłuższe i krótsze od roku, co oznacza, że nadaje się do oceny jednostek produkcji wieloletniej (np. plantacji owoców), jak i tych krótszych niż rok (np. chów trzody chlewnej). Co bardzo ważne, współczynnik ten jest wiarygodny, profesjonalny oraz niezależny od lobby konkretnych branż, gdyż opracowywany w poszczególnych krajach przez państwowe instytuty badawcze (w Polsce przez IERiGŻ). Na koniec warto wspomnieć, że ta sama metodologia badań występuje w całej UE, a wyniki przeliczane są na euro. Oznacza to, że współczynnik SO pozwala na porównywanie gospodarstw we wszystkich krajach Wspólnoty.

Co więcej, jest to współczynnik funkcjonujący w naszym kraju od 2010 roku, który został już sprawdzony zarówno przez przedstawicieli branży rolnej, jak i świata nauki. Sami rolnicy również są z nim zaznajomieni, a to za sprawą uwzględniania go przy warunkach ubiegania się o dotację w ramach poddziałania „Pomoc w rozpoczęciu działalności gospodarczej na rzecz młodych rolników” oraz na operacje typu „Modernizacja gospodarstw rolnych” w ramach poddziałania „Wsparcie inwestycji w gospodarstwach rolnych”, finansowanego z budżetu Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich<sup>596</sup> (zob. rozdział 2.5). Sprawdzenie się tego współczynnika w praktyce jest nie do ocenienia ze względów pragmatycznych oraz kosztów wprowadzenia reformy.

Metoda ta byłaby dostępna dla gospodarstw, których współczynnik SO nie był w ostatnim roku podatkowym większy niż 15 000 euro (odpowiada to mniej np. 18 ha rzepaku na terenie województwa mazowieckiego). Oznacza to, że tylko 11,3% największych gospodarstw rolnych w Polsce pozostających w polu obserwacji FADN nie mogłoby skorzystać z tej preferencyjnej metody<sup>597</sup>. Średnia SO dla Polski wynosi 12 602,43 euro.

Również gospodarstwa prowadzące działalność nieobjętą Wspólnotową Typologią Gospodarstw Rolnych zmuszone byłyby objąć tę produkcję tradycyjną ewidencją podatkową. Niesklasyfikowane działalności to m.in. uprawa ogrodów przydomowych, ugorów czy hodowla nutrii, danieli i ryby. Poza tym ostatnim wyjątkiem jest to aktywność marginalna. Możliwość

---

<sup>596</sup> *Program Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014-2020*, Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi, str. 229, 260.

<sup>597</sup> *Ibidem*, str. 93.

określenia dochodu na podstawie SO byłaby również zastrzeżona dla gospodarstw mniejszych niż 300 ha. To kryterium obszarowe byłoby spójne z polityką Państwa, która nie wspiera gospodarstw wielkotowarowych, zdefiniowanych przez ustawę o ustroju rolnym jako uprawiające na powierzchni większej niż 300 ha.

Dane niezbędne do obliczenia Standardowej Produkcji (powierzchnia oraz rodzaj uprawy, a także ilość sztuk zwierząt hodowlanych) są w większości od wielu lat szczegółowo zbierane przez ARiMR do wyliczania dopłat bezpośrednich. Ogrom danych, jakimi dysponuje ta instytucja, a którymi mogłaby podzielić się z organami skarbowymi, jest nieporównywalna z jakimikolwiek badaniami lub zbiorami danych dotyczącymi rolnictwa. W ostatnich latach liczba gospodarstw rolnych wnioskujących o przyznanie płatności obszarowych, waha się w okolicach 1,35 mln, przy czym daje się zaobserwować lekką tendencję spadkową. Tabela 20 przedstawia sumę ww. wniosków składanych w latach 2010-2015, tj. okresu, którego dotyczyło zapytanie o udzielenie informacji publicznej.

Tabela 20. Liczba producentów rolnych składających wnioski o dopłaty obszarowe w latach 2010-2015.

Rok	Liczba wniosków o przyznanie płatności obszarowe	Zmiana r/r
2010	1 373 208	n/d
2011	1 358 481	-1,07%
2012	1 359 065	+0,04%
2013	1 355 907	-0,23%
2014	1 353 102	-0,21%
2015	1 355 626	+0,19%

*Źródło: Dane udostępnione przez ARiMR na wniosek o udzielenie informacji publicznej.*

*Znak sprawy: DAiS-WWZiP-ZUI.0163.190.2016.MG*

Ustawa o krajowym systemie ewidencji, stanowi, że ewidencja gospodarstw rolnych zawiera takie dane jak np. numer identyfikacyjny oraz dane dotyczące powierzchni gospodarstwa rolnego, z podaniem identyfikatorów oraz powierzchni wchodzących w jego skład działek ewidencyjnych, na których są położone działki rolne, a także sposobu wykorzystania działki rolnej (np. zasianej uprawy)<sup>598</sup>.

<sup>598</sup> Art. 8 ustawy o krajowym systemie ewidencji.

Dodatkowo, ARiMR na podstawie ustawy o systemie identyfikacji i rejestracji zwierząt prowadzi rejestr zwierząt gospodarskich oznakowanych (tj. bydła, owiec, kóz i świń) w oparciu o zgłoszenia składane przez posiadaczy zwierząt posiadających przypisany im numer stada. Głównym celem Systemu Identyfikacji i Rejestracji Zwierząt jest wsparcie w zapewnieniu bezpieczeństwa żywności zgodnie z wymogami Unii Europejskiej, a przez to uzyskanie pełnego dostępu do rynku produktów pochodzenia zwierzęcego w innych państwach członkowskich UE. System Identyfikacji i Rejestracji Zwierząt jest wykorzystywany w szczególności do ustalenia miejsc pobytu i przemieszczeń zwierząt. W 2015 r. rejestr obejmował niemal 22 mln zwierząt gospodarskich. Ogrom danych ze zbiorów ARiMR prezentowany jest w tabeli nr 21.

Tabela 21. Liczba zwierząt znajdujących się w Systemie Identyfikacji i Rejestracji Zwierząt AriMR.

Gatunek	Liczba zwierząt zaewidencjonowanych w Systemie Identyfikacji i Rejestracji zwierząt na dzień 31 grudnia w latach 2010–2015					
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Bydło	5 918 416	5 915 640	6 016 988	6 153 539	6 343 130	6 502 098
Kozy	42 012	39 445	38 459	37 973	38 972	41 315
Owce	245 001	243 406	252 149	251 780	255 222	267 801
Świnie	18 127 058	16 986 023	16 606 512	16 275 266	16 073 905	15 032 506

*Źródło: Dane udostępnione przez ARiMR na wniosek o udzielenie informacji publicznej.*

*Znak sprawy: DAiS-WWZiP-ZUI.0163.190.2016.MG*

ARiMR dysponuje obecnie narzędziami oraz podstawą prawną do gromadzenia informacji o powierzchni działek rolnych, zasiewach oraz obsadzie zwierząt gospodarskich w konkretnie określonych gospodarstwach rolnych. Wyżej zaprezentowane dane pozwoliłyby na wstępne wypełnienie zeznania podatkowego, tak jak ma to miejsce od 18 marca 2016 r. w przypadku deklaracji podatkowych PIT-37 oraz PIT-38 w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych. Wstępnie wypełnioną deklarację podatkową rolnik musiałby jedynie zatwierdzić. Takie rozwiązanie dałoby możliwość uwolnienia producentów rolnych z obowiązku prowadzenia uciążliwej ewidencji podatkowej.

### 6.3. Księgi rachunkowe

Poza wyżej opisanymi metodami uproszczonego ustalania dochodu w gospodarstwie rolnym wszystkie podmioty prowadzące produkcję rolną mogłyby prowadzić księgi rachunkowe. Pełną księgowość zgodną z zasadami ujętymi w ustawie o rachunkowości mogłyby fakultatywnie prowadzić wszystkie gospodarstwa na swój własny wniosek lub obligatoryjnie po przekroczeniu współczynnika SO o wartości 15 000 euro, lub jeżeli prowadzą działalność w formie osoby prawnej, co wynika *expressis verbis* z ustawy o rachunkowości<sup>599</sup>. Zasady opodatkowania gospodarstw rolnych nie różniłyby się znacząco od innych branży, z uwagi jednak na specyfikę branży rolniczej warto byłoby uwzględnić możliwość przyspieszonej amortyzacji maszyn oraz budynków rolniczych oraz dłuższy okres na rozliczenie straty do co najmniej 10 lat.

Autor postuluje jednak dodanie specjalnych preferencji podatkowych do ustaw o podatkach dochodowych, z których korzystałyby gospodarstwa rolne prowadzące księgi rachunkowe. Polegałaby ona na czasowym wyłączeniu z podstawy opodatkowania podatku dochodowego przychodu powstałego ze sprzedaży gruntów, jeżeli w ciągu 2 lat środki te byłyby wydatkowane na scalenie gruntów. W ten sposób podatek dochodowy spełniałby funkcję stymulacyjną i wspierałby ten korzystny gospodarczo proces.

### 6.4. Pozostałe propozycje sposobu opodatkowania działalności rolnej

Analiza projektu ustawy dotyczącej opodatkowania działalności rolniczej przedstawionego przez Ministerstwo Finansów<sup>600</sup>, a także pojawiających się propozycji, opracowanych przez przedstawicieli środowisk akademickich oraz przedstawicieli branży spożywczej, pozwala wyodrębnić kilka wariantów opodatkowania działalności rolniczej. Śladem pracowników Instytutu

---

<sup>599</sup> Art. 2 ustawy o rachunkowości.

<sup>600</sup> Numer projektu w Rządowym Centrum Legislacji: ZA5 - założeń do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej<sup>601</sup> oraz Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego<sup>602</sup> można wskazać 5 alternatyw.

Wariant I zakłada włączenie dochodów rolników z działalności rolniczej do podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Od podatnika zależy, czy chce zastosować rozliczanie się według skali progresywnej (2 progi podatkowe – 18% i 32%) i korzystać ze wszystkich przysługujących powszechnie ulg, czy zastosować podatek liniowy o stawce 19%. Obok generalnego podatku dochodowego gospodarstwa rolne byłyby objęte podatkiem majątkowym od ziemi na poziomie 50 PLN/ha<sup>603</sup> przeliczeniowy w skali roku. W tym wariantcie opodatkowane byłyby wszystkie gospodarstwa rolne niezależnie od ich wielkości i statutu prawnego. Gospodarstwa rolne prowadzące działalność gospodarczą w formie osób prawnych objęte byłyby co oczywiste podatkiem dochodowym od osób prawnych. Za przychód uznajemy rynkową wartość sprzedaży dóbr i usług. Oznacza to, że przyrost stanów magazynowych nie jest traktowany jako przychód, nie ma więc konieczności sporządzania remanentu i szacowania wartości zapasów. Wariant ten występuje w 2 formach – zaliczający do przychodów gospodarstwa dopłaty bezpośrednie (wariant Ia) oraz nieuwzględniający tych dopłat jako przychodu (wariant Ib).

Wariant II jest zbliżony do wariantu I, z tą tylko różnicą, że obejmuje możliwość odliczenia podatku majątkowego jako kosztu uzyskania przychodu. Wariant ten również występuje w 2 wersjach, analogicznie jak miało to miejsce w przypadku pierwszego wariantu.

Wariant III stanowi propozycję Ministerstwa Finansów, która zakłada opodatkowanie dochodów rolniczych na zasadach dotychczasowych do kwoty przychodu 100 000 PLN. Po przekroczeniu tego progu stosowana byłaby stawka 19% podatku liniowego z możliwością rozliczania ulg. Wariant ten nie spowodowałby objęcia opodatkowaniem dużej ilości polskich producentów rolnych, jednak wprowadziłyby powszechną, obowiązkową ewidencję podatkową, mającą na celu uchwycenie momentu przekroczenia kwoty 100 000 PLN.

Z kolei wariant IV zakłada opodatkowanie podatkiem liniowym (19%) jedynie gospodarstwa, które uprawiają powyżej 6 ha gruntów rolnych. Wszelkie mniejsze podmioty prowadzące działalność rolniczą pozostałyby nieopodatkowane podatkiem dochodowym i objęte,

---

<sup>601</sup> L. Goraj, J. Neneman, *Uwarunkowania i konsekwencje opodatkowania rolnictwa w Polsce*, Forum Inicjatyw Rozwojowych, Warszawa, 2014, s. 26-27.

<sup>602</sup> K. Gruziel, *Możliwość wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie w opiniach rolników indywidualnych*, „Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej”, nr 66, 2008, s. 99-102.

<sup>603</sup> Jest to kwota, która stanowi mniej więcej 1/3 stawki podatku rolnego za rok 2014 od jednego hektara.

jak dotychczas, podatkiem rolnym. Z uwagi na to, że większość gospodarstw użytkuje mniejszy areal od wskazanej wartości, również ten wariant nie objąłby wielu polskich producentów rolnych.

Ostatni rozważany wariant zakłada wprowadzenie zryczałtowanego podatku od przychodów w wysokości 3%. Byłoby to bardzo korzystne dla gospodarstw o profilu, w którym przy niskich przychodach osiąga się wysoki dochód (np. chów zwierząt futerkowych). Natomiast omawiany wariant byłby niepożądany dla gospodarstw, które ponoszą wysokie koszty uzyskania przychodu (np. produkcja zwierzęca, produkcja mleka, gospodarstwa ogrodnicze). Dlatego należałoby dopuścić możliwość wyboru rozliczania się na zasadzie ryczałtu lub opisanego w wariancie I a.

## **6.5. Podsumowanie**

W rozdziale VI zaproponowano autorskie metody ustalania podstawy opodatkowania oraz podatku od działalności rolniczej, tj. metodę porównania wpływów i wydatków, metodę opartą o współczynnik SO oraz ewidencję podatkową prowadzoną na zasadach ogólnych. Wprowadzany podatek od działalności rolniczej miałby charakter lokalny i stanowiłby źródło dochodu gmin. Ustawa powinna stosować wyłączenia podmiotowe wobec podmiotów istotnych społecznie, takich jak np. uczelnie, szkoły rolnicze, grunty wchodzące w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa itp. Okresem podatkowym powinien być pełny rok z możliwością jego modyfikacji.

Autor postuluje skorzystanie ze współczynnika SO przy ustalaniu podstawy opodatkowania w nowym podatku od działalności rolniczej, który byłby dobrym wskaźnikiem dochodowości. Charakteryzuje się on wieloma cechami idealnego podatku. Dodatkowo, jest to współczynnik opracowany przez państwowy instytut badawczy (a przez to niezależny) oraz zweryfikowany przez wiele lat funkcjonowania w naszym kraju. Pomimo swojej uniwersalności, uwzględnia on regionalne czynniki, jak uwarunkowania klimatyczne i historyczne, lokalne poziomy kosztów i cen produktów rolnych. Dodatkowo, uwzględnia ona koszty prowadzonej działalności. Współczynnik ten stosuje średnią w dłuższym okresie, co jest bardzo istotne, szczególnie w produkcji roślinnej oraz branżach podatnych na duże wahania cen oraz anomalie pogodowe. Uwzględnia też produkcję dłuższą i krótszą od roku, tak więc dostosowany jest zarówno do oceny wieloletnich plantacji, jak i 35-dniowego cyklu chowu drobiu.

Zgodnie z propozycją zwolnione z opodatkowania byłyby podmioty operujące na powierzchni mniejszej niż 1 ha. Metoda porównania wpływów i wydatków byłaby fakultatywna dla gospodarstw, które nie przekroczyły wartości 8000 euro według SO. Z kolei metoda oparta o współczynnik SO byłaby fakultatywna dla podmiotów, których wartość SO nie przekroczyła równowartości 15 000 euro. Na końcu przedstawiono 5 popularniejszych propozycji odnoszących się do opodatkowania producentów rolnych, pojawiających się w przestrzeni publicznej. Większość z nich czerpie z obecnie funkcjonujących instytucji prawa podatkowego, takich jak np. 19-procentowy podatek liniowy, konstrukcje bardzo zbliżone do podatku rolnego z 1984 r. lub podatek ryczałtowy.



## **ROZDZIAŁ VII. SYMULACJA OPODATKOWANIA DOCHODU WEDŁUG WYBRANYCH METOD W REPREZENTATYWNYCH GOSPODARSTWACH ROLNYCH**

W niniejszym rozdziale autor skonfrontował zaproponowane w rozdziale VI metody ustalania podstawy opodatkowania w nowym podatku od działalności rolniczej z obrazem rzeczywistości, który wynika z danych statystycznych Polskiego FADN. Dokonano tego poprzez przeprowadzenie badania przy pomocy metody porównawczej, polegającej na symulacji opodatkowania 180 losowo wybranych gospodarstw, podzielonych na 3 grupy pod względem ich wielkości (małe, średnie i duże) oraz 4 typy produkcyjne (gospodarstwa o profilu produkcji roślinnej, producenci mleka, hodowcy zwierząt trawożernych oraz hodowcy zwierząt ziarnożernych).

Następnie autor zasymulował i porównał trzy metody: podatku rolnego, podatku dochodowego od osób prawnych wyliczonego w oparciu o księgę rachunkową oraz podatku, którego podstawa opodatkowania byłaby wyliczana przy pomocy współczynnika SO. Do symulacji wykorzystano uśrednione dane z lat 2013-2015, które w momencie powstawania niniejszej pracy wciąż są aktualne<sup>604</sup>.

Badana populacja gospodarstw została podzielona na 4 grupy: gospodarstwa o produkcji roślinnej, gospodarstwa hodowlane utrzymujące krowy mleczne, gospodarstwa hodowlane utrzymujące zwierzęta trawożerne (np. bydło mięsne), oraz czwarta grupa gospodarstw utrzymujących zwierzęta ziarnożerne (np. trzoda chlewna). Następnie porównano ze sobą wyniki otrzymane przy wyliczeniach 3 różnymi metodami. Biorąc pod uwagę, że podatek rolny z 1984 r. jest podatkiem lokalnym, zasymulowano również potencjalne wpływy do budżetu gmin przy obliczaniu wysokości podatku metodami zaproponowanymi w rozdziale VI.

---

<sup>604</sup> FADN wydaje swoje dane z co najmniej dwuletnim opóźnieniem. Dane za 2017 r. nie różnią się znacząco od tych przedstawionych w niniejszej pracy.

## **7.1. Metoda porównawcza**

Chcąc przeprowadzić reformę sposobu opodatkowania działalności rolniczej w Polsce, należy mieć na względzie wpływ zmiany zarówno dla jednostkowego gospodarstwa, jak i całej gospodarki. Stąd też tak istotne jest jego odpowiednie ukształtowanie. Być może kryzys finansów publicznych stanowi odpowiedni moment na przeprowadzenie gruntowniejszych reform systemu podatkowego. W ocenie autora zmiany powinny polegać na odejściu od podatku sektorowego, jakim jest podatek rolny, na rzecz rozszerzenia zakresu podmiotowego powszechnie obowiązującego podatku dochodowego, którym zostałyby objęte indywidualne gospodarstwa rolne. Obecna sytuacja, tj. wyłączenie działalności rolnej z podatku dochodowego, narusza w sposób istotny zasadę powszechności opodatkowania. Należy mieć na względzie, że przedmiotowa reforma opodatkowania jest znamienna w skutkach dla gospodarstw rolnych. Ciężar daniny publicznej powinien przybrać taki kształt, który nie spowolni ich rozwoju, poprzez ograniczenie środków na dalsze inwestycje.

## **7.2. Cele i założenia badawcze**

Autor postawił sobie za cel przedstawienie symulacji opodatkowania gospodarstw rolnych podatkiem dochodowym, jak i wskazanie jego konsekwencji finansowych i wybranych trudności związanych z włączeniem rolnictwa do systemu podatku dochodowego od osób fizycznych. Wyniki analizy powinny dać nam odpowiedź na pytanie, który rodzaj podatku dochodowego będzie korzystniejszy dla rolników, a który dla budżetów jednostek publicznych. Za najkorzystniejszą formę opodatkowania dla rolniczej jednostki produkcyjnej uznaje się taką, która zapewnia podatnikowi przy danym przychodzie z prowadzonej działalności największą kwotę dochodu po opodatkowaniu, ale również nie nakłada na nią zbyt uciążliwych obowiązków ewidencji podatkowej. Z kolei z punktu widzenia jednostek publicznych (Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego) pożądana jest taka konstrukcja podatku, która daje możliwie największe dochody budżetowe w długim okresie, tj. wraz z poborem podatku nie ogranicza się rozwoju i inwestycji w gospodarstwie, a także nie demotywuje podatnika do zwiększania przychodów.

Włączenie działalności rolniczej do podatku dochodowego będzie wiązało się z likwidacją podatku rolnego. Różnice pomiędzy poszczególnymi podatkami sprowadzają się do różnych sposobów określenia podstawy opodatkowania (przychodu lub dochodu).

W analizie założono, że producent rolny będący podatnikiem będzie miał prawo wyboru pomiędzy metodami uproszczonymi, tj. porównania wpływów i wydatków oraz normatywnej, opartej o współczynnik standardowej produkcji (z ograniczeniami określonymi w rozdziale V), a także powszechnie stosowaną księgą rachunkową. Oznacza to, że wybór odpowiedniej metody jest decyzją biznesową, która może mieć istotny wpływ na wysokość opodatkowania, a którą to każda osoba zarządzająca gospodarstwem musi podjąć sama, gdyż przy różnych stanach faktycznych różne metody mogą okazać się optymalne.

Ocena faktycznej sytuacji finansowej gospodarstwa rolnego jest obecnie niezmiernie trudna, a to za sprawą braku obowiązku ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych. W zasadzie jedyne dokładniejsze informacje finansowe o rolnictwie znajdujemy w danych FADN.

Istotnym problemem jest też wybór właściwej metody szacowania dochodu do celów podatkowych.

Możemy wyróżnić dwie definicje dochodu. W języku ekonomicznym *dochodem* jest dochód czysty, rozumiany jako różnica pomiędzy produkcją globalną a sumą takich składników jak: obrót wewnętrzny, nakłady pochodzenia rolniczego z zewnątrz gospodarstwa, nakłady pochodzenia nierolniczego, amortyzacja, opłata siły roboczej<sup>605</sup>. W myśl prawa podatkowego dochód to nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania<sup>606</sup>. W pracy za podstawę opodatkowania przyjęto przychód pomniejszony o koszty jego uzyskania. Tak otrzymany wynik został nazwany *dochodem*.

Globalne określenie katalogu kosztów uzyskania przychodu jest niezwykle trudne. Najbardziej wnikliwą wiedzę na ten temat dałyby nam dopiero obliczenia przy pomocy pełnej lub uproszczonej rachunkowości. Brak odpowiednich wytycznych w kwestii liczenia dochodów rolniczych może istotnie wpływać na wyniki przeprowadzonych symulacji.

Metoda porównania wpływów i wydatków ma silnie zindywidualizowany charakter, gdyż oparta jest na ogóle wpłat i wypłat środków z rachunku bankowego, powiązanego z prowadzoną

---

<sup>605</sup> D. Kwaśniewski, M. Kuboń, M. Łapka, *Produkcja roślinna i wydajność pracy w wybranych gospodarstwach rolnych*, Wydawnictwo Inżynieria Rolnicza, Z. 3 (146), T.2, s. 201.

<sup>606</sup> Dla przykładu art. 7 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

działalnością rolniczą. Z uwagi na tę cechę niemożliwe jest abstrakcyjne zasymulowanie dochodu określonego tą zasadą, dlatego zrezygnowano w niniejszej pracy z tej próby.

Jako podstawę opodatkowania na zasadach ogólnych przyjęto produkcję roślinną, zwierzęcą i pozostałą, z wyłączeniem dopłat do działalności operacyjnej i inwestycyjnej oraz salda podatku VAT z działalności operacyjnej i inwestycyjnej. W przychodach została ujęta różnica stanu zapasów. Tak uzyskany przychód został pomniejszony o koszty uzyskania przychodu, tj. zużycie pośrednie (koszty bezpośrednie produkcji roślinnej i zwierzęcej oraz koszty ogólnogospodarcze, w tym koszty utrzymania maszyn, budynków, energii, usług, wody, telefoniczne), amortyzacji oraz koszty czynników zewnętrznych (wynagrodzenia za pracę najemną, czynsz i odsetki). Spośród możliwych do wykorzystania ulg zastosowano tylko odliczenie składek na ubezpieczenie społeczne rolników, rzeczywiście odprowadzonych przez rolników do KRUS.

Do wyliczenia podatku rolnego zastosowano przepisy podatkowe obowiązujące w 2015 r. Przedstawiona propozycja wykorzystuje podstawowe założenia polskiego systemu podatkowego, niemniej jednak możliwych rozwiązań w tym zakresie jest wiele. Zaprezentowane wyniki mają charakter wyłącznie szacunkowy, co powoduje, że należy do nich podchodzić z należytą ostrożnością. Przy symulacji wpływu na konkretne reprezentatywne gospodarstwa stworzono reprezentatywną grupę gospodarstw rolnych.

Z kolei przy badaniu wpływu w szerszym kontekście, tj. na budżet Polski, skorzystano ponownie z wyników FADN w latach 2003-2014. Metodologia badań nie zmieniła się znacząco w tym zakresie, dlatego przedstawiona zostanie na przykładzie ostatniego pełnego badanego roku. W 2013 r., po przeprowadzonych testach jakości danych, obliczono wyniki dla 12 322 gospodarstw rolnych o wielkości ekonomicznej równej lub większej od 4000 euro, w tym dla 12 117 indywidualnych gospodarstw rolnych oraz 205 gospodarstw prowadzonych w formie spółek prawa handlowego. Z powodu różnic między strukturą rzeczywistą a strukturą teoretyczną próby, jaka została określona w planie wyboru, opracowano nowe wagi po to, aby powyższy zbiór gospodarstw był w pełni reprezentatywny dla 730 905 gospodarstw (przy czym w obszarze badań FADN pozostaje 1 506 620 gospodarstw).

Przy obliczaniu wpływów budżetowych wzięto pod uwagę sumaryczną wartość SO dla naszego kraju oraz zastosowano do niego stawkę podatkową w wysokości 5%. Z braku możliwości pozyskania odpowiednich danych, z krajowego współczynnika SO nie odjęto wartości wypracowanej przez gospodarstwa prowadzone w formie osób prawnych, jednak z racji tego, że

stanowiły one zaledwie 1,6% całej badanej populacji gospodarstw rolnych, nie powinno to mieć istotnego wpływu na wyniki.

### **7.3. Metoda porównawcza i dobór badanej grupy**

Bazując na zaproponowanym rozwiązaniu autor dokonał analizy szacowanego skutku obciążeń prawnopodatkowych gospodarstw rolnych porównując 3 metody: podatek rolny, podatek dochodowy od osób prawnych wyliczony w oparciu o księgę rachunkową oraz podatek, którego podstawa opodatkowania byłaby wyliczana przy pomocy współczynnika SO. W tym celu wykorzystano dane Polskiego FADN, w którego zasięgu obserwacji znajdują się gospodarstwa silniejsze ekonomicznie. Dla pełniejszego obrazu wykorzystano dane z 3-letniego okresu, tj. 2013-2015 i obliczono średnią arytmetyczną dla tego okresu. W analizie ograniczono się do danych pozyskanych od gospodarstw indywidualnych, a więc potencjalnych podatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

Z bazy Polskiego FADN wyodrębniono następujące zmienne: wartość SO, wartość obliczonego podatku rolnego, podatek od działów specjalnych, sprzedaż ogółem<sup>607</sup> oraz koszty<sup>608</sup>. Jako że założono, że proponowany podatek dochodowy od działalności rolniczej zastąpiłby inne obciążenia podatkowe, z kosztów wyłączono podatki (podatek rolny oraz podatek od działów specjalnych). Suma wydatków i raty amortyzacyjne stanowiły koszty uzyskania przychodu. W wyliczeniach podatku obliczonego przy pomocy księgi rachunkowej zastosowano liniową stawkę opodatkowania w wysokości 19%.

W trakcie dokonywania doboru badanego zbioru dokonano podziału populacji na 4 grupy. I grupa obejmuje gospodarstwa o typie uprawy polowe, II grupa to gospodarstwa hodujące krowy mleczne, III grupa to zwierzęta trawożerne (w polskich warunkach to przede wszystkim bydło

---

<sup>607</sup> W ramach zmiennej „sprzedaż ogółem” wlicza się następujące pozycje: mleko krowie, wybrakowane krowy mleczne, jałówki od 1 do 2 lat, byki do opasu, wolce 2 letnie i starsze, byczki od 1 do 2 lat, pozostałe produkty roślinne, pozostałe zwierzęta i produkty zwierzęce. Wskazane wartości stanowią rzeczywiste ceny uzyskane w wyniku transakcji. Z kolei pozycja „produkcja ogółem” zawiera również pozycje takie jak zużycie wewnętrzne.

<sup>608</sup> Polski FADN zawiera bardzo rozbudowany katalog kosztów, w skład których wchodzi 40 czynników, m.in.: zakup nasion, nawozów, środków ochrony roślin, koszt usług weterynaryjnych, pasz, ubezpieczenia, energii elektrycznej opału, paliwa napędowego, remonty budynków i maszyn, podatki (rolny, leśny, od działów specjalnych, od nieruchomości i pozostałe), amortyzacja, koszty pracy, czynsze dzierżawne, odsetki.

mięsne, owce i kozy)<sup>609</sup>, natomiast IV grupa to zwierzęta ziarnożerne (przede wszystkim trzoda chlewna oraz drób).

Wszystkie grupy zostały podzielone według klasyfikacji TF8. Podział ten uzasadniony jest faktem, iż powyższe grupy reprezentują jedne z najpowszechniejszych profili produkcji w Polsce. Dla każdej z nich przebadano po 15 gospodarstw zaliczonych do grupy małych, średnich i dużych ekonomicznie podmiotów. Grupy małych zdefiniowano jako gospodarstwa, których wielkość ekonomiczna wynosi poniżej 25 000 euro, średnie to gospodarstwa pomiędzy 25 000 a 100 000 euro, z kolei duże podmioty charakteryzują się wielkością od 100 000 do 500 000 euro<sup>610</sup>. Oznacza to, że analizowana populacja liczyła 180 gospodarstw rolnych, co wydaje się być wystarczającą próbą badawczą. W trakcie doboru gospodarstw zrezygnowano z kryterium terytorialnego. Oznacza to, że podmioty posiadają swoje siedziby w całej Polsce.

#### **7.4. Symulacja dochodu gospodarstw rolnych po wprowadzeniu proponowanej reformy**

##### **7.4.1. Porównanie dochodu wyliczonego 3 metodami**

Poniżej prezentowane są wyniki przeprowadzonej symulacji opartej o dane 180 rzeczywistych gospodarstw rolnych, udostępnione autorowi przez IERiGŻ.

Tabela 22 przedstawia porównanie gospodarstw o profilu produkcji roślinnej. Jak można zauważyć, obecnie funkcjonujący podatek rolny okazuje się dużo mniej opłacalny dla małych gospodarstw rolnych. Możliwość odliczenia kosztów uzyskania przychodu powoduje, że powszechnie obowiązujący podatek dochodowy jest ponad 3-krotnie niższy niż zobowiązanie tytułem podatku rolnego. Jednak już w przypadku grupy średnich i dużych gospodarstw rolnych sytuacja się odwraca i to wysokość podatku wyliczona na podstawie podatku dochodowego okazuje się większa (nawet 2-krotnie w przypadku dużych gospodarstw).

Co ciekawe, we wszystkich niemal przypadkach najkorzystniejszą metodą okazuje się wyliczenie wielkości zobowiązania podatkowego na podstawie SO. Można to tłumaczyć faktem, że w przypadku produkcji roślinnej podstawowym środkiem produkcji jest ziemia uprawna, a ta wprost

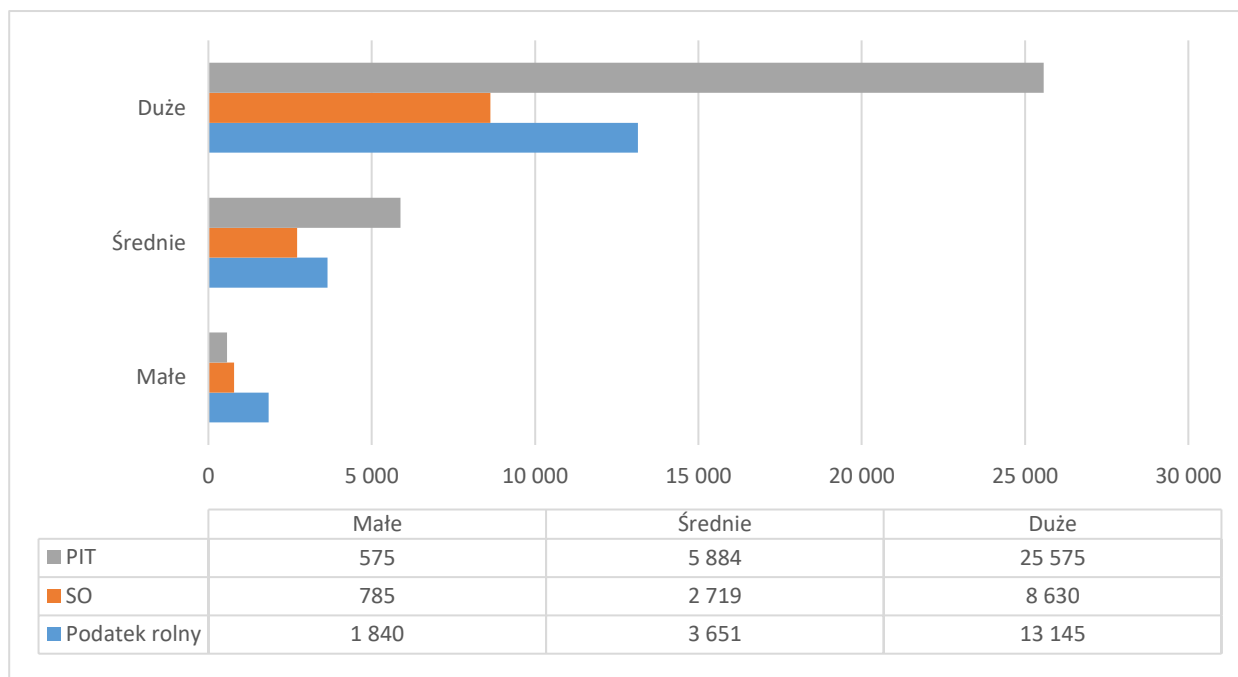
---

<sup>609</sup> FADN dokonał wyodrębnienia bydła mlecznego z grupy zwierząt trawożernych. Typ rolniczy gospodarstwa zwierząt trawożernych obejmuje w swoim zakresie gospodarstwa specjalizujące się w chowie zwierząt żywionych w systemie wypasowym. Typ rolniczy gospodarstw krów mlecznych to gospodarstwa specjalizujące się wyłącznie w chowie bydła mlecznego.

<sup>610</sup> Przy wyliczeniach wykorzystano klasyfikację ES6. Małe gospodarstwa to ES6 typ 1 i 2, średnie to typ 3 i 4, a duże to typ 5 i 6.

przekłada się na ilość hektarów przeliczeniowych stanowiących podstawę opodatkowania podatku rolnego. W grupie małych podmiotów średnia powierzchnia upraw wynosiła 16,44 ha, średnich 45,87 ha, a dużych 150,74 ha. Wbrew powszechnym obawom producentów rolnych okazuje się, że największym beneficjentem zmiany byłyby małe gospodarstwa rolne, z kolei opodatkowanie podatkiem dochodowym dużych gospodarstw okazałoby się dwukrotnie wyższe, niż przy pomocy podatku rolnego.

Tabela 22. Symulacja uśrednionych obciążeń podatkami gospodarstw rolnych o profilu produkcji roślinnej na przestrzeni lat 2013-2015.



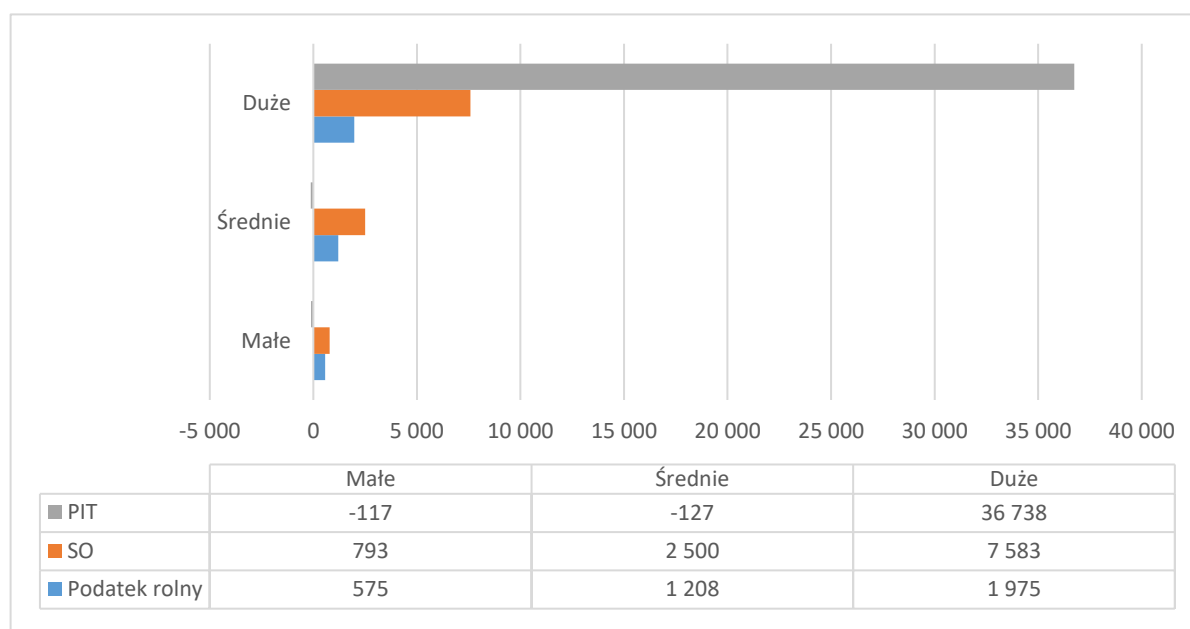
*Opracowanie własne na podstawie danych FADN.*

Zgoła odmiennie rzecz się ma w przypadku gospodarstw o produkcji mlecznej. Widać wyraźnie, że w grupie małych i średnich podmiotów produkcja przynosi straty, z kolei duzi producenci mleka w badanej grupie wypracowywali bardzo wysokie zyski. Jak należało się spodziewać, podatek rolny, którego podstawa opodatkowania nie jest powiązana z wielkością stada zwierząt hodowlanych, jest niewspółmiernie niski w porównaniu z obrotami dużych podmiotów. Dla przykładu, średnia wysokość zobowiązania tytułem podatku rolnego wynosiła w 2013 r. 1 628,80 PLN, podczas gdy dochód wyliczony na podstawie ksiąg rachunkowych wynosiłby 209 889,67 PLN. Realna stawka opodatkowania przy takich założeniach wynosiłaby 0,7%.

Innym czynnikiem mogącym wpływać na niski poziom podatku rolnego jest fakt, iż gleby niższych klas, bardzo często przeznaczone właśnie na pastwiska dla krów mlecznych, posiadają niski przelicznik hektarów przeliczeniowych. Przy ocenie opłacalności produkcji mlecznej należy wziąć pod uwagę fakt, iż w badanym okresie postępował trwały trend spadkowy cen mleka na polskim rynku<sup>611</sup>, co z pewnością przełożyło się na dochodowość producentów mleka.

Dla małych i średnich podmiotów wprowadzenie powszechnie obowiązującego podatku dochodowego okazałoby się korzystniejsze od obecnych rozwiązań, z kolei obliczanie wielkości podatku na podstawie współczynnika SO byłoby mniej korzystne. Największe gospodarstwa straciłyby na reformie, jednak biorąc pod uwagę rozdźwięk pomiędzy ich obrotami a obciążeniem podatkiem rolnym, zmiana miałaby swoje uzasadnienie z punktu widzenia sprawiedliwości społecznej.

Tabela 23. Symulacja uśrednionych obciążeń podatkami gospodarstw rolnych o profilu produkcji mlecznej na przestrzeni lat 2013-2015.



*Opracowanie własne na podstawie danych FADN.*

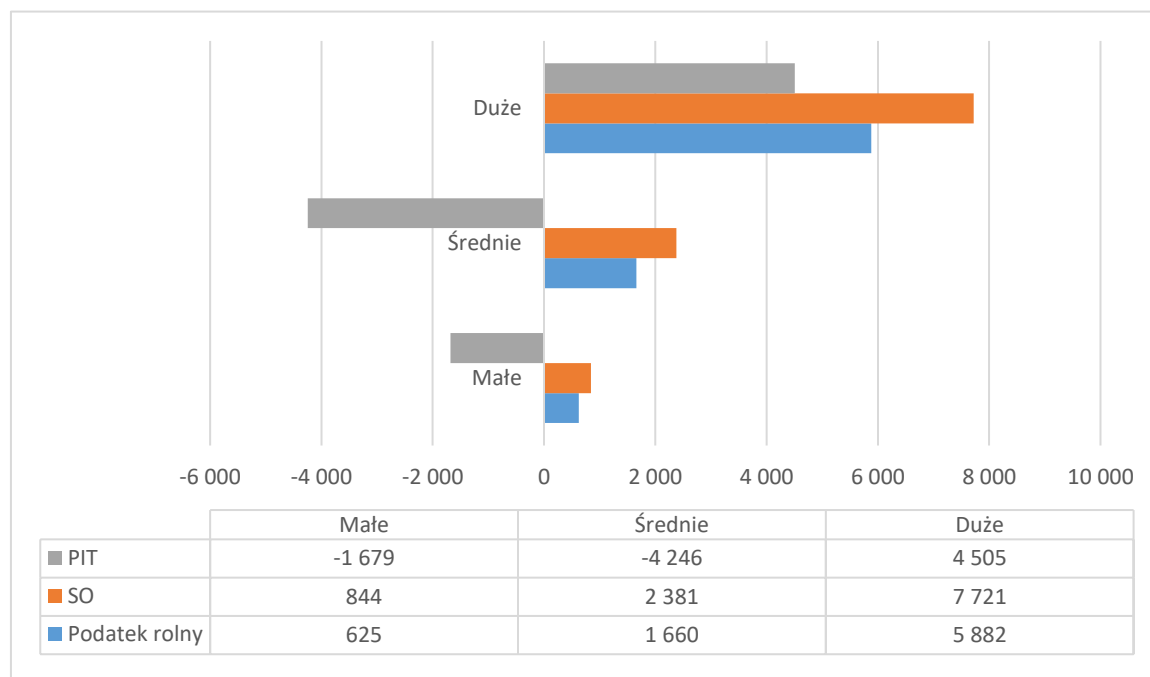
Tabela 24 przedstawia symulacje obciążeń publicznoprawnych gospodarstw rolnych zajmujących się hodowlą zwierząt trawożernych (z wyłączeniem krów mlecznych). Jak pokazują

<sup>611</sup> Rynek mleka i produktów mlecznych, Biuro Analiz i Programowania, Agencja Rynku Rolnego, Warszawa, 2015.



dane FADN, charakteryzują się one bardzo wysokimi kosztami uzyskania przychodu, przez co nawet mimo wysokich obrotów nie są one dochodowe. Co dziwne, średniej wielkości hodowcy przynoszą nawet większe straty podatkowe, obliczane na podstawie powszechnie obowiązujących zasad podatku dochodowego, niż podmioty małe. Ponieważ w każdej grupie metoda ta okazuje się najbardziej korzystna, podmioty te zyskałyby na reformie. Podatek wyliczony na podstawie współczynnika SO oraz podatek rolny nie odbiegają do siebie znacząco.

Tabela 24. Symulacja uśrednionych obciążeń podatkami gospodarstw rolnych o profilu hodowli zwierząt trawożernych na przestrzeni lat 2013-2015.



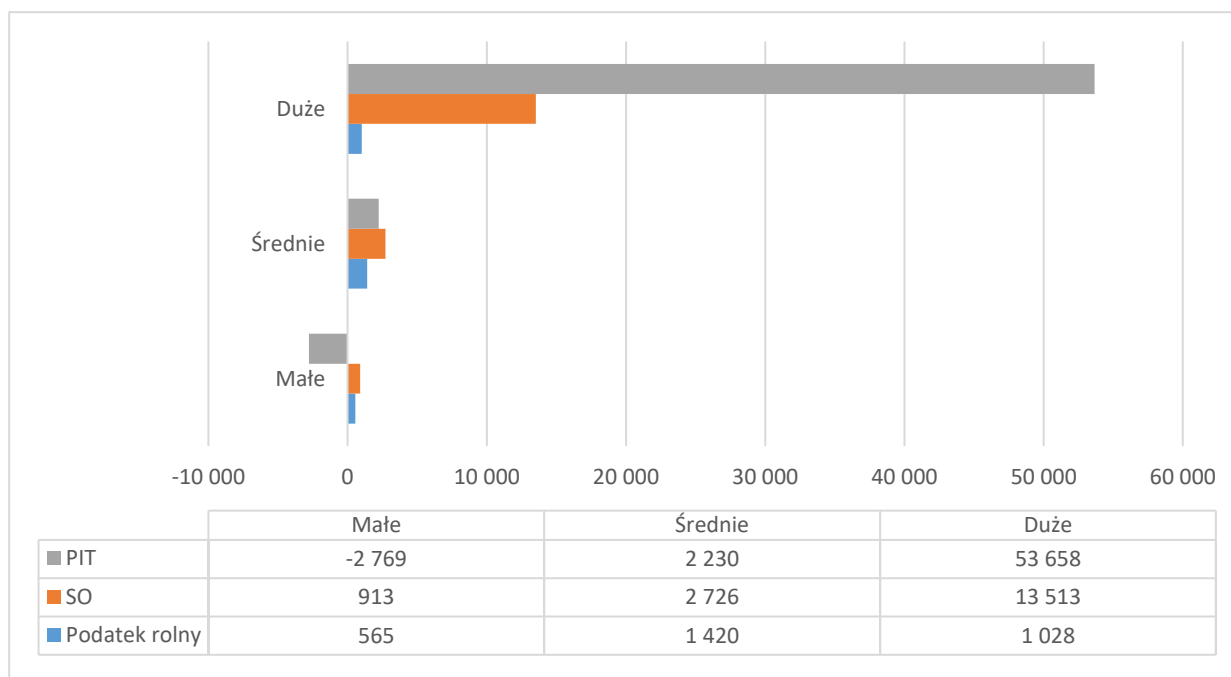
*Opracowanie własne na podstawie danych FADN.*

Ostatnią badaną grupą są gospodarstwa rolne zajmujące się hodowlą zwierząt ziarnożernych. Zaliczają się do niej zarówno hodowcy trzody chlewnej, która przeżywa w ostatnich latach kryzys wywołany epidemią wirusa ASF, jak i hodowcy drobiu, tj. o profilu produkcji uchodzącej za dochodową. Być może dlatego tabela 25 przedstawiająca symulację dochodu hodowców zwierząt ziarnożernych zawiera największe różnice pomiędzy 3 grupami wielkości ze wszystkich przedstawionych wcześniej zestawień. Okazuje się, że dla małych gospodarstw, które przynoszą straty podatkowe, reforma byłaby korzystna, a te średnie notowałyby już o 57% wyższy podatek wyliczony na podstawie zasad ogólnych, w porównaniu do podatku rolnego. Z kolei dla dużych podmiotów proponowana zmiana przyniosłaby niemal 54-krotne zwiększenie obciążeń

podatkowych. Co dziwne, według danych FADN, duże podmioty płacą niższy podatek rolny od podmiotów średnich. Wynika to prawdopodobnie z tego, że duzi hodowcy trzody chlewnej oraz drobiu nie potrzebują dużego areálu upraw. Rzeczywiście, część z dużych podmiotów z tej kategorii nie posiadała żadnych gruntów ornych.

Uwagę przykuwa duża zmienność dochodowości tej kategorii. Dla przykładu średni podatek dochodowy dla gospodarstw z grupy średniej obliczony za rok 2013 wynosił 17 389,43 PLN, następnie spadł w 2014 r. do 3 407,40 PLN, by znów wzrosnąć w 2015 r. do 14 410,61 PLN. Na przykładzie hodowców zwierząt ziarnożernych widać również, że metoda obliczania podatku na podstawie współczynnika SO jest zdecydowanie bliższa rzeczywistości, niż podatek rolny, który odstaje już od realiów dzisiejszego rynku. Porównując tę kategorię z poprzednimi widać też, że wyniki poszczególnych metod nie odbiegają od siebie w takim stopniu, jak to było w poprzednich profilach produkcyjnych.

Tabela 25. Symulacja uśrednionych obciążeń podatkami gospodarstw rolnych o profilu hodowli zwierząt ziarnożernych na przestrzeni lat 2013-2015.



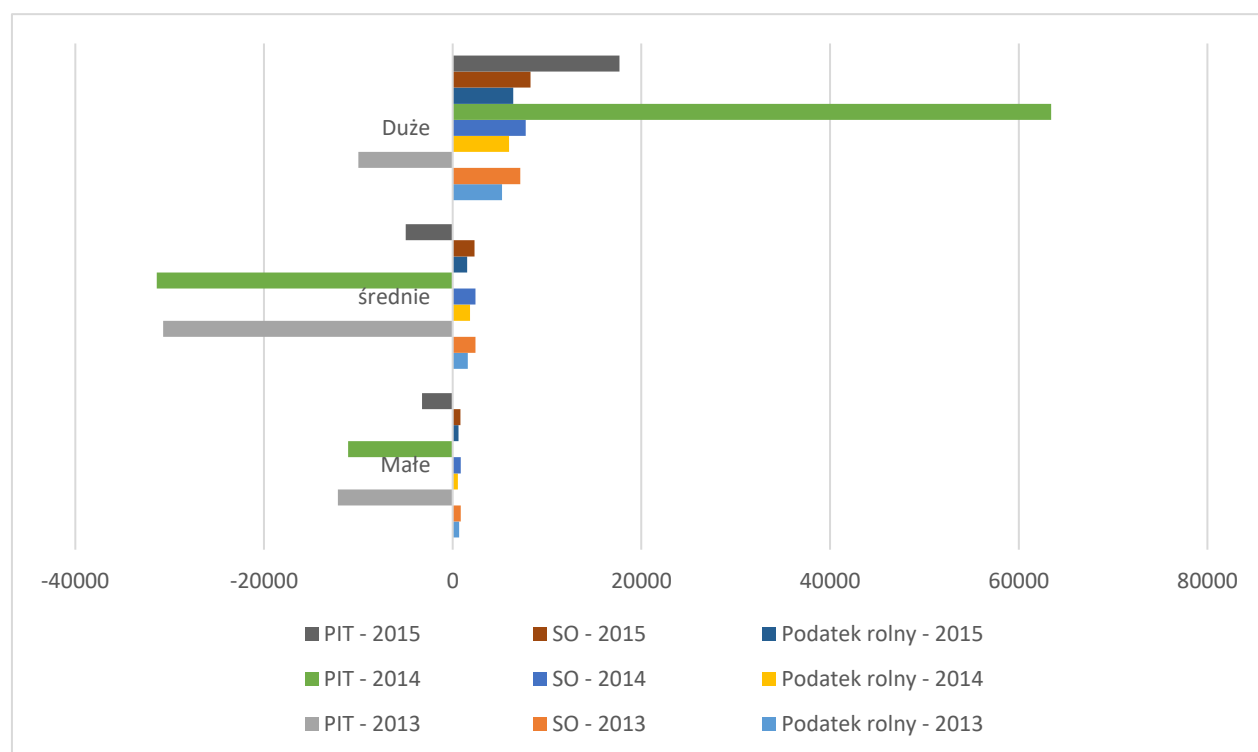
*Opracowanie własne na podstawie danych FADN.*

Głębsze spojrzenie na wyniki poszczególnych grup w rozbiciu na lata pozwala dostrzec dużą zmienność w wynikach finansowych gospodarstw. Analizując szczegółowe dane o sprzedaży

produktów rolnych oraz kosztów ich wytworzenia, które pozwoliły na obliczenie przypuszczalnego obciążenia podatkiem dochodowym, widać istotne różnice. Tabela 26 pokazuje dane w poszczególnych grupach w rozbiciu na lata. Wśród średnich gospodarstw pomiędzy rokiem 2014 a rokiem 2015 nastąpił 6-krotny wzrost wyniku finansowego, natomiast wśród dużych gospodarstw, które powinny charakteryzować się większą stabilnością, pomiędzy rokiem 2013 a rokiem 2014 wzrost dochodu wyniósł aż 637%. Z kolei w 2015 r. uśredniony dochód tych samych podmiotów spadł o 358%.

Największy wpływ na przedstawione wahania miały zmiany w wartości sprzedaży, a więc ograniczenie produkcji lub spadek cen osiągniętych za sprzedawane produkty rolnicze. Stanowi to poparcie tezy o braku stabilności produkcji rolniczej (por. rozdziały 4.2.3.2 oraz 5.3.1.3).

Tabela 26. Symulacja obciążenia podatkami gospodarstw rolnych o profilu hodowli zwierząt trawożernych na przestrzeni lat 2013-2015 w rozbiciu na poszczególne okresy.



*Opracowanie własne na podstawie danych FADN.*

Wyniki szczegółowej analizy rzucają nowe światło na zagadnienie reformy opodatkowania gospodarstw rolnych, a niejednokrotnie również zaskakują. W podstawie przedstawionych w

symulacji przypadków widać wyraźnie, że nie potwierdzają się obawy małych gospodarstw rolnych, które bardzo często zyskałyby na reformie oraz mogły lepiej ocenić swoją sytuację finansową. To, co rzuca się w oczy, to istotny rozdzźwięk pomiędzy wysokością obecnego obciążenia tytułem podatku rolnego dużych gospodarstw a rzeczywistą ich dochodowością. Argument ten powinien tym bardziej skłaniać do włączenia dużych producentów rolnych do powszechnie obowiązującego systemu podatków dochodowych. Kolejnym argumentem jest fakt, iż podatek obliczony przy pomocy współczynnika SO jest zazwyczaj większy niż podatek rolny.

#### 7.4.2. Symulacja wpływów budżetowych

Jak już zostało to wcześniej zaznaczone, zmiana systemu podatkowego poprzez włączenie gospodarstw rolnych do powszechnego systemu podatkowego będzie miała również istotny wpływ dla budżetu jednostek administracji publicznej. Obecny podatek rolny jest podatkiem lokalnym, a jego wpływy trafiają w całości do budżetów gmin. Pomimo że nie ma on istotnego udziału w ogóle dochodów budżetowych (zaledwie ok. 1% dochodów budżetowych gmin<sup>612</sup>), utratę wpływów należałoby zrekompensować poprzez udział w podatku dochodowym.

Korzystając z danych FADN przeprowadzono symulacje wysokości obciążenia podatników przy zastosowaniu metody, w której podstawą opodatkowania jest wynik SO, i zestawiono to z wysokością dochodów budżetowych gmin tytułem podatku rolnego. Udział gmin we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych w każdym roku może się nieco różnić, dla przykładu w 2013 r. było to 37,42, w 2014 – 37,53%, w 2015 – 37,67%, a w 2019 – 38,08%<sup>613</sup>.

Tabela 27. Porównanie wpływów budżetowych z tytułu podatku rolnego i symulacji dochodu ustalanego na podstawie współczynnik SO.

Rok	Suma SO w Polsce (w PLN)	Kurs wymiany EUR/PLN według Eurostat	Suma dochodów budżetowych przy 5-procentowej stawce opodatkowania dochodów ustalonych jako SO (PLN)	Udział gmin w podatku PIT	Udział gmin w tak obliczonym podatku dochodowym (PLN)	Dochody budżetowe gmin tytułem podatku rolnego (PLN)
-----	-----------------------------	--	--	------------------------------------	---	---

<sup>612</sup> M. Chmielewska, *Podatek rolny...*, *op.cit.*

<sup>613</sup> Udział ten ustalany jest zgodnie z zasadami określonymi w art.9 ust.1 w związku z art. 89 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

2010	76 491 313 827,74	4,0286	3 824 565 691,39	39,94%	1 412 794 566,40	1 665 241 290,50
2007	66 594 021 663,45	3,90916	3 329 701 083,17	36,22%	1 206 017 732,33	1 545 893 811,90

*Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych FADN ([http://ec.europa.eu/agriculture/rica/database/database\\_en.cfm?dwh=SO](http://ec.europa.eu/agriculture/rica/database/database_en.cfm?dwh=SO)) oraz GUS.*

Jak pokazuje powyższa tabela, wprowadzenie reformy opodatkowania i objęcie wszystkich gospodarstw rolnych metodą obliczania podstawy opodatkowania poprzez wskaźnik SO spowodowałoby istotny wzrost obciążenia gospodarstw rolnych. W obu badanych latach danina publiczna wzrosłaby ok. 4-krotnie. Różnica jest znacząca, jednak należy mieć na uwadze, że w grupie badanych gospodarstw nie znalazły się małe podmioty, których SO nie przekraczało 4000 euro. Tak duży wzrost obciążenia podatkowego spotkałby się z pewnością z dużym niezadowoleniem podatników. Biorąc pod uwagę udział gmin w podatku dochodowym od osób fizycznych, nie należałoby spodziewać się spadku dochodów budżetowych podstawowej jednostki samorządu terytorialnego. Do ich budżetów powinno trafić ponad 30% więcej środków.

## **7.5. Podsumowanie**

W rozdziale VII przedstawiono porównanie wpływu na opodatkowanie producentów rolnych trzech metod zaproponowanych w rozdziale VI, tj. podatku rolnego, podatku dochodowego od osób prawnych wyliczonego w oparciu o księgę rachunkową oraz podatku, którego podstawa opodatkowania byłaby wyliczana przy pomocy współczynnika SO. Podstawą do wyliczeń były dane Polskiego FADN za 3-letni okres (2013-2015). Aby lepiej ocenić wpływ proponowanych podatków na całą, jakże złożoną branżę rolniczą, badaną grupę podzielono na 4 grupy (gospodarstwa o profilu produkcji roślinnej, gospodarstwa o profilu produkcji mlecznej, gospodarstwa o profilu produkcji mięsnej trawożernych oraz gospodarstwa o profilu produkcji mięsnej ziarnożernych). Dodatkowo, każda z grup została podzielona na 3 podgrupy ze względu na ich skalę produkcji.

Co ciekawe, wbrew powszechnej opinii, małe gospodarstwa rolne bardzo często zyskałyby na reformie oraz mogły lepiej ocenić swoją sytuację finansową. Zauważono również istotny rozdzźwięk pomiędzy wysokością obecnego obciążenia podatkiem rolnym dużych gospodarstw a ich rzeczywistą dochodowością. Argument ten powinien tym bardziej skłaniać do włączenia dużych producentów rolnych do powszechnie obowiązującego systemu podatków dochodowych.

Podatek obliczony przy pomocy współczynnika SO jest zazwyczaj większy niż podatek rolny. Wprowadzenie reformy opodatkowania i objęcie wszystkich gospodarstw rolnych metodą obliczania podstawy opodatkowania poprzez wskaźnik SO spowodowałoby zatem istotny wzrost obciążenia gospodarstw rolnych. W badanych latach danina publiczna wzrosłaby ok. 4-krotnie. Różnica jest znacząca, jednak należy mieć na uwadze, że w grupie badanych gospodarstw nie były brane pod uwagę małe podmioty, których SO nie przekraczało 4000 euro.

## ROZDZIAŁ VIII. PODSUMOWANIE

Celem badawczym niniejszej pracy było opracowanie nowych metod ustalania dochodu podatników prowadzących działalność rolniczą, który mógłby stać się podstawą opodatkowania podatku dochodowego od działalności rolniczej. Nowe regulacje niewątpliwie oddziaływałyby na sytuację ekonomiczną podmiotów gospodarczych wykonujących działalność rolniczą, jak również na dochody budżetowe państwa albo jednostek samorządu terytorialnego. Z tej przyczyny autor postawił sobie za cel także przeanalizowanie opisanego efektu. Nie wolno również zapominać o skali oddziaływania nowych regulacji, gdyż, jak wskazano w rozdziale I niniejszej pracy, rolnictwo odpowiada za 2,6% PKB Polski, a w sektorze rolnym zatrudnionych jest ponad 12% Polaków. Co więcej, w Polsce funkcjonuje 2 277 613 jednostek spełniających definicję statystyczną gospodarstwa rolnego.

Okres transformacji systemu gospodarczego Polski z centralnie planowanego do wolnorynkowego, a następnie wejście Polski do struktur UE odcisnęły piętno na niemal wszystkich gałęziach gospodarki, a więc również na branży rolnej. Co więcej, ta ostatnia, od 2004 r., poprzez Wspólną Politykę Rolną, jest beneficjentem dużej części budżetu UE<sup>614</sup>, w ramach którego możemy wyróżnić zarówno dopłaty bezpośrednie nieuzależnione od jakości i wielkości produkcji, jak i programy modernizacyjne, z których tak chętnie korzystają polscy producenci rolni.

Biorąc powyższe pod uwagę, autor w niniejszej pracy postawił tezę, według której obecnie obowiązujący podatek rolny, przyjęty w 1984 r. (a więc jeszcze przed wyżej wspomnianymi przemianami) stanowczo odstaje od realiów rynkowych oraz pozostałych regulacji funkcjonujących w naszym systemie podatkowym. Pomimo niemal 40 nowelizacji na przestrzeni ostatnich ponad trzech dekad, jest on wciąż archaiczny w swych założeniach oraz konstrukcji. Co więcej, w świetle wyżej opisanego specjalnego dotowania produkcji rolniczej w UE, coraz trudniej bronić tak daleko idących preferencji podatkowych wobec producentów rolnych.

Na poparcie powyższej tezy, iż zmiany legislacyjne w zakresie opodatkowania produkcji rolniczej są niezbędne, autor wskazał wyrok TK z dnia 26 października 2010 r. o sygnaturze K

---

<sup>614</sup> Dla przykładu, budżet Wspólnej Polityki Rolnej na lata 2014-2020 stanowi około 38% całego budżetu UE. Wydatki na ten program w bieżącej perspektywie budżetowej wyniosą ogółem 408,31 mld EUR.

58/07. Polski sąd konstytucyjny orzekł, że obecnie obowiązujący system ubezpieczeń społecznych rolników stanowi niekonstytucyjną dyskryminację pozytywną tej grupy społecznej. Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych<sup>615</sup> zobowiązuje państwo polskie do finansowania składek na ubezpieczenie zdrowotne wszystkich wskazanych w nim rolników i ich domowników prowadzących działalność rolniczą, podlegających ubezpieczeniu społecznemu rolników z mocy ustawy. Co więcej, obowiązek taki ciąży na budżecie państwa bez względu na wysokość osiąganego przez rolników dochodu. TK stwierdził, że przywołany przepis godzi w konstytucyjną zasadę równości wszystkich obywateli wobec prawa, a także stanowi naruszenie jednego z podstawowych obowiązków obywatelskich, jakim jest powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych (w szczególności podatków). Powyższe podważa zasadę sprawiedliwości społecznej jako fundamentu demokratycznego państwa prawnego.

Przyjęcie tak krytykowanej przez TK generalnej normy stosowanej do ogółu osób fizycznych prowadzących działalność rolniczą, pomimo istotnych różnic w poziomie ich dochodów, wynika z prostej przyczyny, a mianowicie braku sprawdzonych i miarodajnych narzędzi do oceny tej wartości, co spowodowane jest brakiem podatku dochodowego obejmującego działalność rolniczą. TK zobowiązał ustawodawcę do dokonania niezbędnych zmian legislacyjnych. Jednocześnie przepisy uznane za niekonstytucyjne miały utracić moc obowiązującą po 15 miesiącach od publikacji wyroku o sygnaturze K 58/07. Warto nadmienić, że termin ten upłynął na początku 2012 r. TK udzielił pewnych wskazówek legislacyjnych, formułując postulaty *de lege ferenda*. I tak, ustawodawca w zmienianych przepisach, powinien kierować się zasadą powszechności uczestnictwa w finansowaniu systemu ubezpieczeń społecznych, ale jednocześnie musi uwzględniać sytuację gospodarczą i możliwości finansowe uczestników systemu ubezpieczeń zdrowotnych ze środków publicznych – zarówno płatników składek, jak i budżetu państwa partycypującego w finansowaniu systemu.

W trakcie analizy stanu prawnego autor zbadał ustrój i rynek rolny w Polsce. Założenia tego pierwszego zostały przyjęte w Konstytucji RP oraz ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego. Konstytucja RP stanowi, że podstawą ustroju rolnego państwa polskiego jest gospodarstwo rodzinne. Narzuca to charakter socjalny gospodarstwu funkcjonującym w polskich realiach. Jak wykazano w niniejszej pracy, sprowadza się to głównie do zakresu obszarowego, co oznacza, że gospodarstwo musi być wystarczająco duże, aby zapewnić utrzymanie i środki egzystencji

---

<sup>615</sup> Art. 86 ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.



członkom rodziny, z drugiej strony nie może być nadmiernie duże. Jednocześnie nie można rozumieć tego przepisu jako zakazu funkcjonowania w Polsce dużych gospodarstw towarowych, a jedynie tego typu gospodarstwa nie mogą liczyć na specjalne preferencje, z których korzystają gospodarstwa rodzinne.

Należy jednak pamiętać, że ustroj rolny stanowi konkretyzację oraz uzupełnienie konstytucyjnego ładu społeczno-gospodarczego, a nie wyjątek od niego. Stąd przy wykładni prawa należy brać pod uwagę również pozostałe artykuły Konstytucji RP, np. precyzujące pojęcie prawa własności, wyznaczające zakres wolności działalności gospodarczej, określające swoiste cechy ustroju gospodarczego w rolnictwie czy wyrażające zasadę ochrony pracy.

Autor wyraził pogląd, zgodnie z którym oparcie ustroju rolnego o gospodarstwa rodzinne to słuszny wybór, z uwagi np. na większą odporność na zmienność cen i niestabilność rynku, a także łagodniejsze przechodzenie okresów kryzysu, tak często spotykanych w produkcji rolniczej. W literaturze przedmiotu spotkać się można też ze stanowiskiem, że produkcja gospodarstw rodzinnych jest bardziej elastyczna i prowadzona w zgodzie z poszanowaniem środowiska naturalnego. Z kolei ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego definiuje zasady kształtowania ustroju rolnego państwa (poprawę struktury obszarowej gospodarstw rolnych, przeciwdziałanie nadmiernej koncentracji nieruchomości rolnych, zapewnienie prowadzenie działalności rolniczej w gospodarstwach rolnych przez osoby o odpowiednich kwalifikacjach) oraz wprowadza niezbędną aparaturę pojęciową, tj. określa na 300 ha górną granicę powierzchni gruntów rolnych, na których prowadzi działalność rolniczą gospodarstwo rodzinne, a także definiuje pojęcie *rolnika indywidualnego*.

W dalszej części pracy analizowano rynek rolny w Polsce poprzez badanie danych statystycznych oraz kryteria podziału (obszarowe oraz regionalne). Na szczególną uwagę zasługują współczynniki statystyczne stosowane przez struktury UE – SGM oraz SO, gdyż pozwalają umiejscowić polskich producentów rolnych na tle ich unijnych odpowiedników. Analiza tych ostatnich, tj. SO, pozwoliła autorowi sformułować postulaty *de lege ferenda* w dalszej części pracy.

W rozdziale III autor przeanalizował obowiązujący obecnie podatek rolny, będący sektorowym podatkiem lokalnym, o charakterze majątkowym lub przychodowo-majątkowym, którego podatnikiem są właściciele gruntów rolnych wpisanych do ewidencji gruntów i budynków. Przeprowadzone badania wykazały, że podatek ten jest podatkiem o przestarzałej konstrukcji, nieprzystającej do wolnorynkowej gospodarki. Razi szczególnie brak ujęcia w podstawie

opodatkowania podatku rolnego hodowli i chowu zwierząt, pomimo istotnego udziału tego profilu produkcji we współczesnej branży rolnej.

Jak dowiedziono w rozdziale III, podatek rolny nie spełnia w sposób dostateczny żadnej ze swoich funkcji. Jego pobór jest kosztowny w stosunku do dochodów budżetowych (nieproporcjonalnie wyższy, nawet od 5 do 10 razy, w stosunku do pozostałych podatków), a udział w dochodach budżetowych gmin bardzo niski (na przestrzeni lat 2004-2014 stanowił zaledwie od 1,49% do 2,37% ogółu dochodów gmin w Polsce, przy czym dla gmin wiejskich wskazana wielkość wynosiła 1,85%). Cel gospodarczy można uznać za realizowany tylko w przypadku gospodarstw towarowych.

Jeżeli zaś chodzi o cel społeczny, to jednoznaczna ocena jest niezwykle trudna. Z jednej strony niskie opodatkowanie, przy jednoczesnym dużym udziale funduszy PROW na dopłaty bezpośrednie, niezależne od efektywności ekonomicznej gospodarstwa rolnego, stanowi niejako ukrytą formę dotowania rolnictwa. Biorąc pod uwagę, że w rolnictwie zatrudnionych jest niemal 13% aktywnych zawodowo Polaków, wsparcie to dotyczy dużej części społeczeństwa polskiego, która przy większych obciążeniach podatkowych miałaby utrudnioną realizację własnych potrzeb bytowych. Jednak z drugiej strony, niesprawiedliwość wewnętrzna (pomiędzy dużymi kombinatami rolnymi a małymi gospodarstwami rodzinnymi) i zewnętrzna (pomiędzy producentami rolnymi a pozostałymi grupami społecznymi, np. mikroprzedsiębiorcami) każe stwierdzić jedynie częściowy brak realizacji celu społecznego. Podsumowując powyższe rozważania, wszystkie cele podatku rolnego są w mniejszym lub większym stopniu spełniane, aczkolwiek należałoby się spodziewać, że cel fiskalny oraz gospodarczy zostaną osiągnięte w większym zakresie.

Co więcej, oparcie wysokości podatku rolnego na naturalnym mierniku oraz zastosowanie przelicznika w postaci hektarów przeliczeniowych jest obecnie zdecydowanym anachronizmem. Kolejnym przestarzałym elementem podatku jest stawka podatkowa uzależniona od coraz bardziej marginalnej już uprawy, jaką jest żyto (w 2015 r. stanowiła zaledwie 5,16% deklarowanych przez rolników upraw we wnioskach o płatności bezpośrednie). Rozwiązanie to powoduje oderwanie rzeczywistych kosztów i dochodów od podatku, tym bardziej, że podstawą wymiaru stawki podatku jest średnia cena żyta w skali kraju. Z kolei wyniki badań, które zaprezentowano w rozdziale III, pokazują istotne różnice w opłacalności produkcji rolnej w różnych regionach Polski. Na krytyczną ocenę zasługuje również duża fluktuacja nominalnego obciążenia podatkiem rolnym (między rokiem 2010 a 2012 wzrosło ono o ponad 100%, a to z uwagi na fakt, że do 2013 r. podstawą do

wyliczenia stawki podatku była średnia cena żyta z 3 ostatnich kwartałów). Dochodzi do tego brak korelacji pomiędzy stawką podatku a efektywnością ekonomiczną gospodarstwa rolnego, na co wskazuje analiza danych FADN. Trudno doszukiwać się również korelacji pomiędzy sytuacją osobistą, rodzinną czy majątkową podatnika a wysokością obciążenia podatkowego. Powoduje to oderwanie podatku od zdolności płatniczej podatnika, na co również wskazywał TK w wyroku K 58/07.

W literaturze wskazuje się, że brak definicji legalnych wielu określeń ustawowych, czyni konstrukcję podatku rolnego trudną do zastosowania. Również lepsze zaprojektowanie systemu ulg i zwolnień mogłoby zachęcać do modernizacji gospodarstw rolnych oraz wspierać wzrost demograficzny mieszkańców wsi.

Zdaniem autora, konstrukcja podatku rolnego jest archaiczna i zdecydowanie niedostosowana do aktualnych warunków ekonomicznych i sytuacji gospodarczej w Polsce. Przemawia za tym przestarzały w wielu elementach charakter podatku rolnego, czego efektem jest m.in. brak możliwości klasyfikacji zróżnicowanej grupy społecznej, jaką są polscy rolnicy pod względem ich zamożności, na co zwrócił uwagę TK we wspomnianym wcześniej wyroku. Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, że postawiona teza została dowiedziona i zweryfikowana, a sposób opodatkowania działalności rolniczej wymaga gruntownej reformy.

Jedną z prostszych metod opodatkowania rolnictwa byłoby włączenie dochodów z działalności rolniczej do powszechnego systemu podatków dochodowych funkcjonujących obecnie w Polsce. Tego typu poglądy pojawiają się w literaturze przedmiotu i zostały przywołane również w niniejszej pracy. Jednak zdaniem autora, specyfika rynku rolnego uzasadnia wprowadzenie odrębnych regulacji prawa podatkowego. Jak wykazano w rozdziale II pracy, potrzeba stosowania odrębnych rozwiązań wynika z charakteru branży produkcji rolnej, wyrastającej z biologicznych i przyrodniczych podstaw rolnictwa (a zwłaszcza warunków klimatycznych i glebowych), które powodują, że ekonomiczne rezultaty działalności rolniczej zależne są od czynników trudnych do przewidzenia i kształtowania. Ta cecha w dużej mierze odróżnia branżę rolną od każdej innej. Warto jednak pamiętać, że wraz z postępem technicznym znaczenie czynników naturalnych maleje. Nie zmienia to jednak faktu, że produkcja rolnicza charakteryzuje się znacznie większym stopniem niepewności co do wyników, niż ma to miejsce w innych branżach gospodarki.

Jednocześnie specyfika działalności rolnej ma swoje pozytywne oblicze, gdyż ze względu na jej nieodłączne powiązanie z ziemią, która ma trwały charakter, jest odporna na współczesne

praktyki międzynarodowej optymalizacji podatkowej i wyprowadzania zysków z działalności do rajów podatkowych.

W toku pracy, szukając inspiracji legislacyjnej, przeanalizowano pod kątem opodatkowania działalności rolniczej systemy prawa podatkowego wybranych krajów UE, tj. Niemiec, Francji, Hiszpanii, Irlandii, Czech, Węgier oraz Belgii. Zaproponowano również podział tych systemów na takie, które stosują preferencje podatkowe (niemiecki, francuski, belgijski i hiszpański), takie, w których te preferencje podatkowe występują w ograniczonym stopniu (irlandzki i węgierski), oraz takie, które nie stosują żadnych preferencji podatkowych (czeski).

W ocenie autora Polska, z uwagi na doniosłość branży rolnej dla polskiej gospodarki, duży odsetek populacji zatrudnionej w tym segmencie rynku oraz tło historyczne (dotychczasowe przyzwyczajenia podatników), powinna również stosować daleko idące preferencje. Stosowanie ulg i zwolnień ma z założenia przyczynić się m.in. do poprawy struktury agrarnej, zwiększenia efektywności produkcji lub poziomu inwestycji.

O wyborze krajów, których systemy przeanalizowano, zdecydowało posiadanie przez wymienione systemy cech zbliżonych do prezentowanych przez system podatkowy obowiązujący w Polsce. Dla przykładu Niemcy oraz Francja są dużymi krajami, które leżą w tej samej strefie klimatycznej, co Polska. Czechy oraz Węgry, z uwagi na wspólną historię powojenną, są zbliżone do Polski pod względem prawnym, kulturowym, gospodarczym i społecznym. Z drugiej strony, mając na względzie holistyczne podejście, w niniejszej pracy sprawdzono również systemy podatkowe krajów, których branża rolna nie posiada wielu cech wspólnych z branżą rolną w Polsce. Irlandia jest przykładem państwa anglosaskiego, w którym obowiązuje system *common law*. Jako kraj wyspiarski ma inną, w większej mierze nastawioną na zaspokojenie potrzeb wewnętrznych, strukturę agrarną. Z kolei Belgia jest małym krajem, leżącym na jednym z najbardziej zaludnionych, zurbanizowanych i gospodarczo rozwiniętych obszarów Europy. Niemcy, Belgia oraz Hiszpania, będąc państwami federalnymi, są interesujące pod względem wpływu danin lokalnych na opodatkowanie rolnictwa.

W niniejszej pracy autor skupił się przede wszystkim na opodatkowaniu rolników będących osobami fizycznymi, a to z uwagi na fakt, że we wszystkich badanych krajach (za wyjątkiem Czech) to gospodarstwa rodzinne mają największy udział w produkcji.

Autor poświęcił szczególną uwagę badaniom rynku rolnego, cech ogólnych systemu prawnego oraz zasad konstytucyjnych prawa podatkowego, ustroju terytorialnego kraju, który ma

istotny wpływ na podział władztwa podatkowego, źródeł przychodów osób fizycznych, kwoty wolnej od podatku, stawek podatkowych, metod ustalania podstawy opodatkowania, podatków istotnych dla producentów rolnych oraz preferencji podatkowych stosowanych wobec podatników uzyskujących przychód z działalności rolniczej, tj. weryfikacji ulg, zwolnień, specjalnych metod ustalania podstawy opodatkowania.

Dokonana analiza pozwala stwierdzić, że preferencje podatkowe stosowane wobec producentów rolnych występują we wszystkich badanych krajach. Jedynie w przypadku Czech uzasadnione jest określenie tamtejszego systemu jako niestosującego preferencji podatkowych. To z uwagi na fakt, iż w przeważającej mierze za produkcję rolną odpowiadają tam duże agrogropy, wobec których nie stosuje się ulg i zwolnień.

Należy następnie zauważyć, że dochód podatkowy w większości państw UE jest podzielony na kilka kategorii podatkowych (dochód z pracy, dochód z dywidend, dochód z najmu itp.). W niemieckim systemie podatkowym, dla kilku kategorii dochodowych (w tym dochodu z działalności rolniczej) przyjęto, że opodatkowaniu podlegają zyski podatkowe, a nie różnica między przychodami a kosztami podatkowymi. Na potrzeby systemu podatkowego oraz systemu ubezpieczeń społecznych stworzono tam specjalną instytucję wartości podatkowej gospodarstwa. Również w Hiszpanii oraz Francji dochód rolniczy został wyodrębniony jako kategoria podatkowa. Za kryteria uprawniające do skorzystania z szacunkowych metod ustalania dochodu rolniczego, który cieszy się bardzo dużą popularnością wśród podatników, przyjęto najczęściej wysokość obrotów z działalności rolniczej lub wysokość obrotów ogółem, w tym wyodrębnione obroty z działalności rolniczej.

Niektóre systemy podatkowe państw UE traktują działalność rolniczą jako działalności gospodarczej, przy jednoczesnym stosowaniu preferencji podatkowych wynikających z jej specyfiki, tj. przyspieszonych stawek amortyzacyjnych. Taka metoda występuje np. w hiszpańskim reżimie podatkowym *normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa i objetiva*. Węgierski system podatkowy pozwala na nieograniczoną w czasie możliwość rozliczenia straty podatkowej (a nie, jak w Polsce, do 5 lat), co jest o tyle korzystne, że niektóre działalności rolnicze, np. sadownictwo, wymagają dużych nakładów, a pierwsze przychody pojawiają się po kilku latach.

Ciekawą formę preferencji zastosowano na Węgrzech, gdzie mali producenci rolni nie muszą w ogóle deklarować dochodu z działalności rolniczej, jeżeli przychód nie przekroczy kwoty 600 000 HUF.

Szacunkowa metoda ustalania dochodu rolniczego występuje w systemach podatkowych Belgii, Niemczech, Francji, Hiszpanii i na Węgrzech i jest ona bardzo popularna (dla przykładu, w Niemczech 25% wszystkich gospodarstw stosuje tą metodę, z kolei we Francji aż 60%). Warto wyróżnić dwie przyczyny powszechności wspomnianej metody. Po pierwsze, nie obciąża ona do prowadzenia skomplikowanej i kosztownej ewidencji księgowej. Po drugie, co w ocenie autora ważniejsze, stosowanie metody szacunkowej jest w większości wypadków korzystniejsze dla rolników (według badań Bundestagu podstawa opodatkowania obliczona metodą szacowania zysku podatkowego w Niemczech jest nawet do 35 razy niższa, w porównaniu z wynikami z ksiąg rachunkowych). Należy mieć jednak na uwadze, że dopuszczalność szacunkowego ustalania dochodu rolniczego ogranicza możliwość stosowania instrumentów planowania podatkowego, dostępnych dla pozostałych podatników.

Wnioski z analizy prawnoporównawczej posłużyły za wskazówki przy dalszym opisie proponowanej metody ustalenia dochodu gospodarstw rolnych. W rozdziale IV autor odniósł się do projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej datowanego na 1 sierpnia 2012 r., który został przygotowany przez Instytut Studiów Podatkowych na zlecenie Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi. W ocenie autora przedmiotowy projekt jako jedyny z przedstawianych na przestrzeni ostatnich 30 lat opiera się na kompleksowym i rzetelnie opracowanym pomysłe opodatkowania działalności rolniczej w nowoczesnej formie. Wraz z wprowadzeniem nowego podatku, postulowano likwidację podatku rolnego. Podatek wprowadzony ustawą o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej zachowałby charakter podatku lokalnego. Nie zostałyby naruszone interesy jednostek samorządu terytorialnego, które obecnie czerpią dochody budżetowe z podatku rolnego. Projekt wykorzystuje również znane już definicje, co ułatwia transformację stanu prawnego i czyni łatwiejszym stosowanie nowej regulacji.

Projekt ustawy za podstawę opodatkowania, obok tradycyjnej produkcji rolniczej, proponuje przyjąć przychody pochodzące z działalności quasi-rolniczej – małego przetwórstwa, działalności agroturystycznej i usług rolniczych, oraz jasno definiuje te formy aktywności. W projekcie zachowano (głównie na potrzeby gospodarstwa socjalnego) umowną jednostkę kalkulacji powierzchni gruntów, tj. hektara przeliczeniowego. Dużym atutem projektu jest zaproponowanie

konkretnej definicji *przychodu*, a nie jedynie katalogu zdarzeń, stanów czy czynności uznawanych za takowy.

Propozycja rozwiązań legislacyjnych zakłada również wprowadzenie szeregu preferencji, takich jak np. jednorazowa amortyzacja w wysokości 10 000 PLN (a nie jak ówczesnie 3500 PLN) czy możliwość obniżenia dochodu o stratę z lat ubiegłych (dopuszczalne miałyby być rozliczenie do 75% wartości straty w jednym roku). Pewną trudność może sprawiać wprowadzenie zasady samoobliczenia, która nakłada na podatników obowiązki ewidencyjne. Aby ułatwić realizację wspomnianych obowiązków ewidencyjnych, w projekcie wprowadzono zasadę memoriałową.

Zgodnie z projektem stawka podstawowa podatku dochodowego od działalności rolniczej miałyby zostać ustalona na poziomie 19%, przy czym zaproponowano jednocześnie aż 4 formy ryczałtowane. Ze względu na przyjętą w projekcie zasadę zakazu kumulacji ryczałtów, dany podatnik mógłby korzystać jednocześnie tylko z jednej z nich. Ryczałt ewidencjonowany to forma nakładająca na podatników obowiązek ewidencjonowania przychodu, w której stawka podatku wynosiłaby 4% od przychodu. Ryczałt deklarowany polegałby na samookreśleniu wysokości przychodu, jednak nie mógłby być mniejszy niż 210 PLN z każdego hektara gospodarstwa rolnego. Z kolei w przypadku ryczałtu kwotowego podstawa opodatkowania miałyby być obliczana poprzez przemnożenie liczby hektarów przeliczeniowych w podziale na grunty orne, łąki i pastwiska, sady, grunty pod stawami zarybionymi i pod stawami niezarybionymi oraz kwoty szacunkowego przychodu z działalności gospodarstw rolnych z jednego hektara przeliczeniowego na następny rok podatkowy. Jak więc widać, jest to forma przychodowościowa oparta o przychód szacunkowy. Stawka podatku ryczałtu kwotowego wynosiłaby również 4% przychodu. Ostatnia z zaproponowanych form ryczałtowych, tj. ryczałt od gospodarstw socjalnych, to *de facto* konstrukcja zbliżona do obecnego podatku rolnego. Jednak w porównaniu do niego stawka podatku jest odczuwalnie wyższa. Autorzy projektu zaproponowali 195 PLN na 1 ha przeliczeniowy, tymczasem stawka podatku rolnego za 2018 r. wynosiła 131,23 PLN. Oznacza to, że podatek rolny ma stawkę niższą o 33% w stosunku do ryczałtu od gospodarstw socjalnych.

Celem niniejszej pracy jest opracowanie metody opodatkowania nowoczesnego podatku od działalności rolniczej, oparte o doświadczenia przebadanych krajów, przy jednoczesnym uwzględnieniu polskiej specyfiki, oraz sformułowanie przez autora postulatów *de lege ferenda*.

Niepodważalnie najdokładniejszą metodą badania dochodu jest prowadzenie ksiąg rachunkowych. Doświadczenia historyczne innych krajów pokazują, że jest to jednak metoda zbyt

skomplikowana i niedostosowana do producentów rolnych. W związku z powyższym konieczne jest zastosowanie metody szacunkowej, która przy niewielkim nakładzie pracy oraz środków powinna możliwie najpełniej oddawać sytuację dochodową gospodarstwa rolnego. Z tego powodu autor postuluje, aby nowy podatek uwzględniał następujące czynniki: klimat, specyfikę regionu, normy dochodowościowe z podziałem na grupy upraw lub nawet konkretne rośliny, sezonowość czy konieczność utrzymania i wyrównania dochodów w nim uzyskiwanych z innymi źródłami. Niezbędne jest również stosowanie okresowych aktualizacji, np. co 3 lata, z uwagi na dużą zmienność produkcji rolnej w czasie. Co więcej, wspomniana zmienność skutkuje koniecznością stosowania rozwiązań, mających zapewnić stabilizację gospodarki finansowej przedsiębiorstw rolnych oraz zachęcić do wzmożonych inwestycji w modernizację, które mogą zwrócić się jedynie w dłuższej perspektywie czasu.

Konstrukcja podatku powinna uwzględniać możliwie jak najwięcej okoliczności indywidualizujących sytuację ekonomiczną gospodarstw. Nowy podatek dochodowy od działalności rolniczej powinien możliwie jak najpełniej, wszechstronnie i ściśle ujawniać dochód podatnika ze źródeł zarówno rolniczych, jak i nierolniczych (za wyjątkiem dochodów nierolniczych typowych, takich jak działalność zawodowa właścicieli gospodarstwa rolnego, które powinny być opodatkowane powszechnym podatkiem dochodowym).

Nowy podatek powinien uwzględniać siłę nabywczą jednostek wytwórczych w rolnictwie. Wynika to z wykazanej korelacji wzrostu wielkości produkcji ze wzrostem rentowności, a także potrzeby realizacji postulatu sprawiedliwości społecznej.

Przegląd obowiązków formalnych spoczywających na producentach rolnych wykazał, że są one obecnie w dużej mierze rozbudowane. Zdaniem autora powoduje to, że w trakcie projektowania nowego podatku ustawodawca powinien mieć na względzie możliwie daleko idące ułatwienia w prowadzeniu ewidencji podatkowej. Dotychczas producenci rolni zachowywali duży dystans wobec obowiązku księgowania swoich przychodów i wydatków, stąd też należałoby się spodziewać dużego oporu z ich strony. Przekonanie ich do zmian oraz przeszkolenie w dużej mierze powinno spaść na barki publicznych ośrodków doradztwa rolniczego, które cieszą się zaufaniem społeczności wiejskiej oraz mają duże doświadczenie w prowadzeniu projektów szkoleniowych (dla przykładu, ośrodki doradztwa rolniczego zajęły się przeszkoleniem rolników w zakresie integrowanej ochrony roślin wprowadzonej w 2014 r.).



W projekcie ustawy z 2012 r. podatnicy mieli możliwość ujęcia pracy własnej domowników gospodarstwa rolnego jako kosztów uzyskania przychodów. Jest to ciekawe rozwiązanie, które warto wdrożyć w życie.

Zważywszy na szybko postępujący rozwój nowoczesnych technologii, również w branży rolniczej, ustawodawca powinien położyć akcent na tego typu inwestycje. Impulsem mogłoby być przeniesienie instytucji ulgi podatkowej na badania i rozwój, znanej z podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych. Przywołana ulga została wprowadzona ustawą o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej i od 1 stycznia 2018 r. Jej wysokość sięga nawet do 150% kosztów kwalifikowalnych przeznaczanych na działalność badawczo-rozwojową zlecaną centrom badawczo-rozwojowym.

W nowej formule opodatkowania należałoby oddzielić przychody i koszty z działalności rolniczej od przychodów i kosztów z innych działalności, np. pozarolniczej działalności gospodarczej. Z zakresu wyłączone powinny być również dopłaty i dotacje celowe.

Co więcej, nowy podatek miałby charakter lokalny i stanowiłby źródło dochodu jednostek samorządu terytorialnego szczebla podstawowego, tj. gmin. Na podatników powinien zostać nałożony obowiązek informowania organu podatkowego o wszelkich zmianach swoich danych, np. miejsca zamieszkania. W przypadku chowu i hodowli zwierząt decydujące znaczenie pod kątem określenia właściwości miejscowej organów podatkowych miałyby miejsce położenia siedziby stada.

Jak wspomniano w pracy, konstrukcja nowego podatku powinna uwzględniać wyłączenia podmiotowe wobec podmiotów publicznych, tj. Skarbu Państwa, jednostek budżetowych, jednostek samorządu terytorialnego w zakresie dochodów określonych w przepisach ustawy o dochodach jednostki samorządu terytorialnego, grunty wchodzące w skład Zasobów Własności Rolnej Skarbu Państwa zarządzanej przez KOWR, szkół wyższych, publicznych jednostek organizacyjnych objętych systemem oświaty, publicznych jednostek doradztwa rolniczego, państwowych osób prawnych działających w formie agencji wykonawczych, np. Centralnego Ośrodka Badania Odmian Roślin Uprawnych.

Mając na względzie przeważnie roczne interwały produkcyjne w rolnictwie, okresem podatkowym powinien być pełny rok. Co do zasady, byłby on równy z rokiem kalendarzowym, chociaż podatnik na wniosek mógłby go modyfikować, tak aby odpowiadał okresom wegetacyjnym roślin.

Biorąc pod uwagę powyższe postulaty, zaproponowano cztery metody ustalania dochodu z działalności rolniczej, a następnie skonfrontowano je z rzeczywistością poprzez przeprowadzenie badania polegającego na symulacji opodatkowania 180 losowo wybranych gospodarstw podzielonych na 3 grupy pod względem ich wielkości (małe, średnie i duże) oraz 4 typy produkcyjne (gospodarstwa o profilu produkcji roślinnej, producenci mleka, hodowcy zwierząt trawożernych oraz hodowcy zwierząt ziarnożernych).

Autorska propozycja zakłada 3 metody określania dochodu z działalności rolniczej: metodę porównania wpływów i wydatków (wzorowana na rozwiązaniu z niemieckiego systemu podatkowego), metodę opartą o współczynnik SO oraz ewidencję podatkową prowadzoną na zasadach ogólnych. Zwolnione z opodatkowania byłyby podmioty operujące na powierzchni mniejszej niż 1 ha. Metoda porównania wpływów i wydatków byłaby fakultatywna dla gospodarstw, które nie przekroczyły wartości 8000 euro wartości SO. Metoda oparta na SO byłaby fakultatywna dla podmiotów, których wartość SO nie przekroczyła równowartości 15 000 euro.

Za oparciem podstawy opodatkowania o współczynnik SO przemawia argument możliwości uwzględnienia lokalnych uwarunkowań klimatycznych i historycznych, a także poziomu kosztów i cen dzięki oparciu o makroregiony NUTS-2 (podobnie jak francuska metoda *forfait collectif*). Istotne jest także holistyczne spojrzenie na gospodarstwo poprzez uwzględnienie kosztów produkcji, a także przychodów pobocznych, sprzedaży, zużycia w gospodarstwie rolnym (np. na siew, na paszę), zużycia w gospodarstwie domowym (np. spożycie), zmian stanu zapasów itp. Współczynnik ten jest wciąż aktualny dzięki okresowym aktualizacjom, a także odporny na anomalie rynkowe, które są pomijane w jego wyliczaniu, a także uwzględnia cykle produkcyjne dłuższe i krótsze niż rok.

Co bardzo istotne, szczególnie w zestawieniu z podatkiem rolnym z 1984 r., obsada zwierząt gospodarskich wpływa na wysokość współczynnika SO producenta rolnego. Trudno pominąć fakt, iż ta sama metodologia badań stosowana jest w całej UE oraz opracowywana w poszczególnych krajach przez wiarygodne państwowe instytuty badawcze.

Co więcej, jest to współczynnik funkcjonujący w naszym kraju nieprzerwanie od 2010 r., sprawdzony zarówno przez przedstawicieli branży rolnej, jak i świata nauki. Jego wstępne wyliczenie byłoby możliwe dzięki danym, jakimi dysponuje ARiMR w ramach systemów informatycznych IACS oraz IRZ. Jak wykazano, powiązanie podstawy opodatkowania ze współczynnikiem SO spowodowałoby realizację większości postulatów *de lege ferenda*.

Następnie autor zasymulował i porównał wpływ trzech metod: podatku rolnego, podatku dochodowego od osób prawnych wyliczonego w oparciu o księgę rachunkową oraz podatku, którego podstawa opodatkowania byłaby wyliczana przy pomocy współczynnika SO. W tym celu autor wykorzystał dane Polskiego FADN udostępnione przez IERiGŻ, w którego polu obserwacji znajdują się gospodarstwa silniejsze ekonomicznie.

Wykorzystano dane z 3-letniego okresu (2013-2015) i obliczono średnią arytmetyczną. Celem doboru zbioru dokonano podziału populacji badanych gospodarstw na 4 grupy. I grupa obejmowała gospodarstwa o typie upraw polowych, II grupa to gospodarstwa hodowlane utrzymujące krowy mleczne, III grupa to zwierzęta trawożerne (w polskich warunkach to przede wszystkim bydło mięsne, owce i kozy), natomiast IV grupa to zwierzęta ziarnożerne (przede wszystkim trzoda chlewna oraz drób).

Autor ze zdumieniem przyjął wyniki przeprowadzonych badań, zgodnie z którymi obawy małych gospodarstw rolnych nie znajdują swojego uzasadnienia. Jak się okazuje, gospodarstwa te bardzo często zyskałyby na reformie. Jest to istotny argument, który powinien być podnoszony w celu przekonania podatników do reformy. Brak korelacji pomiędzy wysokością obecnego obciążenia podatkiem rolnym dużych gospodarstw a ich rzeczywistą dochodowością powinien tym bardziej motywować do włączenia dużych producentów rolnych do powszechnie obowiązującego systemu podatków dochodowych.

Podatek obliczony przy pomocy współczynnika SO okazał się zazwyczaj większy niż podatek rolny. Stanowi jednak „złoty środek” pomiędzy dwoma pozostałymi metodami.

W badanych latach wysokość opodatkowania wzrosłaby ok. 4-krotnie, gdyby objęto wszystkie gospodarstwa metodą opartą o współczynnik SO (na ten wynik wpływa również fakt wyłączenia z tej grupy najmniejszych gospodarstw, opodatkowani zostaliby tylko więksi i silniejsi gospodarczo producenci rolni). Jednocześnie do budżetów gmin powinno trafić ponad 30% więcej środków.

Powyższe propozycje *de lege ferenda* stanowią odpowiedź na postawiony we wstępie problem badawczy. Autor ma nadzieję, że zaproponowane w niniejszej pracy rozwiązania zostaną uwzględnione przez ustawodawcę w prowadzonych pracach legislacyjnych. Niniejsza dysertacja stanowi wkład w rozwój nauki oraz przyczyni się do przyspieszenia niezbędnej reformy. Nie sposób zaprzeczyć, że im szybciej stosowna zmiana zostanie wdrożona, tym szybciej będzie możliwe uwolnienie potencjału gospodarczego drzemiącego w polskich producentach rolnych.



## Bibliografia

1. Bieluk J., *Działy specjalne produkcji rolnej. Problemy prawne*, Białystok 2013.
2. Bohórquez M., Schroedel L., Mas Ortiz A., Cantos F., *La Fiscalidad de la Agricultura y la Ganadería*, Wolters Kluwer, Walencja 2007.
3. Budzinowski R., *Gospodarstwo rolne i przedsiębiorstwo rolne* [w:] A. Stelmachowski (red.), *Prawo rolne*, Warszawa 2005.
4. Budlewska R., Dziemianowicz R., *Estimation of tax base in personal income tax as a form of support for agriculture in Germany*, Wydanie 4, Special Issue 1, Suczewa 2015.
5. Budzyński I., *Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON*, 2018 r., GUS, Warszawa 2019.
6. Chmielewska M., *Podatek rolny w dochodach budżetowych gmin*, Zeszyty Naukowe SGGW - Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, nr. 77, Warszawa 2015.
7. Cholewa I., Nachtman G., *Analiza przewidywanych skutków wprowadzenia reformy podatkowej w polskim rolnictwie na tle rozwiązań niemieckich*, Zagadnienia Ekonomiki Rolnej 2/2014, Warszawa 2014.
8. Chyrża E., *Regulacyjne i stymulacyjne rozwiązania w konstrukcji podatku rolnego*, Annales Universitatis M. Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia 26, t. XXVI, 8, Lublin 1992.
9. Domańska A., *Konstytucyjne podstawy ustroju gospodarczego Polski*, Warszawa 2001.
10. Dziemianowicz R., *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, Białystok 2007 r.
11. Dziemianowicz R., *Tax expenditures jako ukryta forma wydatków publicznych*, Gospodarka Narodowa nr 3/2014, Szkoła Główna Handlowa.

12. Dziemianowicz R., Budlewska R., *Preferencje podatkowe jako instrument polityki rolnej – na przykładzie wybranych państw Unii Europejskiej*, Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie - Problemy Rolnictwa Światowego 14/2014.
13. Dziemianowicz R., *Specyfika konstrukcji podatku dochodowego obciążającego gospodarstwa rolne w Unii Europejskiej*, Zeszyty Naukowe SGGW - Problemy Rolnictwa Światowego, t. XV, Warszawa 2006.
14. Dziubińska-Michalewicz M., *System ubezpieczeń zdrowotnych we Francji*, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, Warszawa 2002.
15. Etel L., *Reforma systemu opodatkowania nieruchomości*, Raport nr 155, Biuro Studiów i Ekspertyz, Sejm, Warszawa 1999.
16. Floriańczyk Z., Osuch D., Płonka R. *Wyniki Standardowe 2014 uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN, Część I. Wyniki standardowe*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa 2015.
17. Forfa M., *Podatek rolny a rozwój gospodarstw rolnych*, Zeszyty Naukowe SGGW - Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, nr 89, Warszawa 2011.
18. Garlicki L., *Konstytucja Irlandii*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2006.
19. Garlicki L., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 4, red. L. Garlicki, Warszawa 2005.
20. Gomułowicz A., *Polityka podatkowa w Polsce i przesłanki jej kształtowania*, Monitor Podatkowy, nr 5/1996, Warszawa 1996.
21. Gomułowicz A., Małecki J., *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 2006.
22. Goraj L., *Opis realizacji próby gospodarstw rolnych dla Polskiego FADN w 2006 roku*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa 2006.

23. Goraj L., Neneman J., *Uwarunkowania i konsekwencje opodatkowania rolnictwa w Polsce*. Forum Inicjatyw Rozwojowych, Warszawa 2014.
24. Górská K., *Wydatki z budżetu Unii Europejskiej na płatności bezpośrednie do gruntów rolnych na przykładzie województwa warmińsko – mazurskiego w latach 2004-2013*, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski, Olsztyn 2015.
25. Gruziel K. *Możliwość wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie w opiniach rolników indywidualnych*, *Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej* nr 66 2008.
26. Grycuk A., *Zalety i wady wprowadzenia w Polsce podatku katastralnego*, *Uwarunkowania rozwoju rynku nieruchomości w Polsce*, Instytut Funkcjonowania Gospodarki Narodowej Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2000.
27. Hanusz A., Czerski P., Niezgoda A., *Dochody budżetu gmin*, Warszawa 2009.
28. Hanusz A., *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 1996.
29. Iniewski R., *Model podatkowy MŚP*, Rada Podatkowa Lewiatan, Warszawa 2013.
30. Jasińska D., *Podatek rolny i inne obciążenia rolnictwa indywidualnego w latach 1985-1986*, Instytut Finansów, Warszawa 1989.
31. Kapala A., *Prawne pojęcia agroturystyki*, *Przegląd Prawa Rolnego*, nr 1 (3), Warszawa 2008.
32. Kapusta F., *Geneza i rola gospodarstw rodzinnych w rolnictwie polskim*, *Ekonomia* Economics 2(23), Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2013.
33. Kennedy S., Jin Y., Haugh D., Lenain P., *Taxes, Income and Economic Mobility in Ireland: New Evidence from Tax Records Data*, *The Economic and Social Review*, Dublin, 2016, s. 151.
34. Kisiel R., Babuchowska K., Marks-Bielska R. *Wykorzystanie dopłat bezpośrednich przez rolników z województwa warmińsko-mazurskiego*, Olsztyn 2008.
35. Kosek-Wojnar M., Surówka K., *Podstawy finansów samorządu terytorialnego*, Warszawa 2007.

36. Krasowicz S., Kopiński J. *Wpływ warunków przyrodniczych i organizacyjno-ekonomicznych na regionalne zróżnicowanie rolnictwa w Polsce*, Instytut Upraw Nawożenia i Gleboznawstwa, Puławy 2006.
37. Kulicki J., *Koszty administracji danin publicznych*, Analizy, nr 15(104), Biuro Analiz Sejmowych, Warszawa 2013.
38. Kuzińska H., *Finanse publiczne*, Warszawa 2001.
39. Kwaśniewski D., Kuboń M., Łapka M., *Produkcja roślinna i wydajność pracy w wybranych gospodarstwach rolnych*, Wydawnictwo Inżynieria Rolnicza, Z. 3 (146), T.2.
40. Lichorowicz A., *Regulacja obrotu gruntami rolnymi według ustawy z 11.IV.2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego na tle ustawodawstwa agrarnego Europy Zachodniej*, Studia Iuridica Agraria, tom IV, Białystok 2005.
41. Lewandowski J., *Renta gruntowa w rolnictwie polskim*, Warszawa 1960.
42. Lubowiecki J., *Opodatkowanie rolnictwa indywidualnego. Finanse Polski Ludowej w latach 1944-1960*, Warszawa 1964.
43. Łączyński A., (red.), *Raport z wyników. Powszechny Spis Rolny 2010*, Warszawa 2011.
44. Marsilla S., *Guide to Spanish Tax Law Research*, Universidad de Valencia, Walencja, 2005.
45. Martinico G., *The new "Estatutos de autonomía" in Spain: a brief overview of the literature*, Centro Studi Sul Federalismo, Moncaleri 2010.
46. Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
47. Modzelewski W., *Prawo podatkowe. Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy, Warszawa 2010.
48. Możdziej A., *Gospodarcze skutki polityki podatkowej na Węgrzech w latach 2008–2014*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin 2016.
49. de Munck C., *Het landbouwbarema doorgelicht*, Uniwersytet Gent 2016.



50. Niezgoda D., *Uwarunkowania rentowności gospodarstw rolnych zróżnicowanych pod względem ich wielkości ekonomicznej*, Rocznik Nauk Rolniczych, seria G, T. 96, z. 4, Warszawa 2009.
51. Owsiak S., *Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Warszawa 2008.
52. Parsche R., Haug P., Marcelo A., Woon Nam C., Reichl B., *Internationaler Vergleich der Systeme zur Besteuerung der Land und Forstwirtschaft*, Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung, Monachium 2000.
53. Pawłowska-Tyszko J., Soliwoda M., Pieńkowska-Kamieniecka S., Walczak D., *Stan obecny i perspektywy rozwoju systemu podatkowego i ubezpieczeniowego polskiego rolnictwa*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa 2015.
54. Pawłowska-Tyszko J., *Systemy podatkowe w krajach Unii Europejskiej*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa 2013.
55. Piekut J., *Wady i zalety wprowadzenia podatku katastralnego*, Kwartalnik Naukowy Uczelni Vistula, nr 3 (41), Warszawa 2014.
56. Pietrewicz M., *Perspektywy opodatkowania gospodarstw rolnych w Polsce w kontekście programu ich modernizacji*, [w:] *Finanse i Bankowość a wejście Polski do Unii Europejskiej*, Część II, SGH, Warszawa – Pułtusk 1999.
57. Přichystalová J., *Role přímých daní v daňovém systému České republiky a Francie*, Brno 2012.
58. Prutis S., *Kształtowanie ustroju rolnego – potrzeba nowej regulacji ustawowej*, SIA tom V, Białystok 2005.
59. Poczta W., *Gospodarstwa rolne w Polsce na tle gospodarstw Unii Europejskiej – wpływ WPR*, Powszechny Spis Rolny 2010, Warszawa 2013.

60. Przygodzka R. (2014), *Władztwo podatkowe a stabilność finansowa gmin*, Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy, nr 40 (4), Białystok 2014.
61. Rakoczy B., Bień-Kacała A., *Gospodarstwo rodzinne jako podstawa ustroju rolnego w świetle Konstytucji RP z 1997 roku*, Przegląd Prawa Ochrony Środowiska, 3/2015, Toruń 2015.
62. Reniger H., *Problem podstawy wymiaru w socjalistycznym podatku rolniczym okresu przejściowego*, Lublin 1962.
63. Russocki S., *Encyklopedia Historii Gospodarczej Polski do 1945*, Warszawa 1981.
64. Schönfeld W., Plenker J., *Lexikon Lohnbüro*, Monachium, 2016.
65. Shaw J., Slemrod J., Whiting J., *Administration and Compliance*, The Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press, New York 2010.
66. Sikorska A., *Gospodarstwo socjalne w strukturze społeczno-ekonomicznej wsi*, IERiGŻ, Warszawa 2003.
67. Skarżyńska A., Skala produkcji rolniczych działalności produkcyjnych a ich opłacalność, Rocznik Nauk Rolniczych, seria G, T. 98, z. 1, Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego, 2011.
68. Szczodrowski G., *Polski system podatkowy*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 2007.
69. Taylor E., *Reforma podatku gruntowego w Polsce*, Kraków 1919.
70. van der Veen H., van der Meulen H., van Bommel K., Doornevet B., *Exploring agriculture taxation in Europe*, LEI Hague 2007.
71. Věžník A., Král M., Svobodová H., *Agriculture of the Czech Republic in the 21st Century: from productivism to post-productivism*, Quaestiones Geographicae, 2013 Brno.
72. Walczak D., *Uwarunkowania funkcjonowania systemu zabezpieczenia społecznego rolników w Polsce*, Dom Organizatora TNOiK, Toruń 2011.
73. Wesche R., *Besteuerung der Landund Forstwirtschaft*, Raport 1247/2009, Bonn 2009.
74. Wierzba R., *Finanse przedsiębiorstw rolnych*, Warszawa 1988.

75. Winczorek P., *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2000.
76. Woch F., *Ocena efektywności scaleń gruntów realizowanych w Polsce w ramach Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej*, Polska Akademia Nauk, Kraków 2012.
77. Woś A., *Ekonomiczne narzędzia sterowania rolnictwem*, PWN, Warszawa 1985.
78. Zawajska A., *Společno-ekonomiczne aspekty dopłat bezpośrednich w UE. Roczniki naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu*, Warszawa 2006.
79. Zegar J., *Zróżnicowanie regionalne rolnictwa*, GUS, Warszawa 2003.
80. Zięba A., *Konstytucjonalizm w państwach anglosaskich*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2013.

#### **Wykaz krajowych aktów prawnych**

81. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.).
82. Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym (Dz.U. z 1920 r. Nr 82, poz. 550 ze zm.).
83. Ustawa z dnia 5 lipca 1950 r. o podatku gruntowym (Dz.U. z 1950 r. Nr 27, poz. 250 ze zm.).
84. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.).
85. Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1984 r. Nr 52, poz. 268 ze zm.).
86. Ustawa z dnia 9 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2013 r. Nr 0, poz. 594, ze zm.).
87. Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (Dz.U. z 1991 r. Nr 7, poz. 24 ze zm.).

88. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 1991 r. Nr 9, poz. 31 ze zm.).
89. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 ze zm.).
90. Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz.U. z 2000 r. Nr 56, poz. 679 ze zm.).
91. Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (Dz.U. z 1991 r. Nr 107, poz. 464 ze zm.).
92. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz.U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86 ze zm.).
93. Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 1994 Nr 121 poz. 591 ze zm.)
94. Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz.U. z 1995 r. Nr 88, poz. 439 ze zm.).
95. Ustawa z dnia 4 lipca 1996 r. o zmianie ustaw o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody (Dz.U. z 1996 r. Nr 91, poz. 409 ze zm.).
96. Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ochronie zwierząt (Dz.U. z 1997 r. Nr 111, poz. 724 ze zm.).
97. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 ze zm.).
98. Ustawa z dnia 11 maja 2001 r. o opakowaniach i odpadach opakowaniowych (Dz.U. z 2001 r. Nr 63, poz. 638 ze zm.).
99. Ustawa z dnia 18 września 2001 r. o podpisie elektronicznym (Dz.U. z 2001 r. Nr 130, poz. 1450 ze zm.).
100. Ustawa z dnia 18 kwietnia 2002 r. o stanie klęski żywiołowej (Dz.U. z 2002 r. Nr 62, poz. 558 ze zm.).

101. Ustawa z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (Dz.U. z 2003 r. Nr 64, poz. 592 ze zm.).
102. Ustawa z dnia 26 czerwca 2003 r. o ochronie prawnej odmian roślin (Dz.U. z 2003 r. Nr 137, poz. 1300 ze zm.).
103. Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526 ze zm.).
104. Ustawa z dnia 18 grudnia 2003 r. o krajowym systemie ewidencji producentów rolnych, ewidencji gospodarstw rolnych oraz ewidencji wniosków o przyznanie płatności (Dz.U. z 2004 r. Nr 10, poz. 76 ze zm.).
105. Ustawa z dnia 18 grudnia 2003 r. o ochronie roślin (Dz.U. z 2004 r. Nr 11, poz. 94 ze zm.).
106. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o ochronie zdrowia zwierząt oraz zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt (Dz.U. z 2004 r. Nr 69, poz. 625 ze zm.).
107. Ustawa z dnia 2 kwietnia 2004 r. o systemie identyfikacji i rejestracji zwierząt (Dz.U. z 2004 r., Nr 91, poz. 872 ze zm.).
108. Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm.).
109. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2004 r. Nr 210, poz. 2135 ze zm.).
110. Ustawa z dnia 22 lipca 2006 r. o paszach (Dz.U. z 2006 r., Nr 144, poz. 1045 ze zm.).
111. Ustawa z dnia 17 lipca 2009 r. o powszechnym spisie rolnym w 2010 r. (Dz.U. z 2009 r. Nr 126, poz. 1040 ze zm.).
112. Ustawa z dnia 13 stycznia 2012 r. o składkach na ubezpieczenie zdrowotne rolników za lata 2012-2014 (Dz.U. z 2012 r., poz. 123 ze zm.).
113. Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe (Dz.U. z 2012 r., poz. 1529 ze zm.).

114. Ustawa z dnia 8 marca 2013 r. o środkach ochrony roślin (Dz.U. z 2013 r., poz. 455 ze zm.).
115. Ustawa z dnia 5 lutego 2015 r. o płatnościach w ramach systemów wsparcia bezpośredniego (Dz.U. z 2015 r., poz. 308 ze zm.).
116. Ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich w ramach PROW na lata 2014–2020 (Dz.U. z 2015 r., poz. 349 ze zm.).
117. Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 699. ze zm.).
118. Ustawa z dnia 14 kwietnia 2016 r. o wstrzymaniu sprzedaży nieruchomości Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. 2016 poz. 585 ze zm.).
119. Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1579 ze zm.).
120. Ustawa z dnia 9 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej (Dz.U. 2017 poz. 2201 ze zm.).
121. Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. Kodeks handlowy (Dz.U. z 1934 r. Nr 57, poz. 502 ze zm.).
122. Dekret Rady Ministrów z dnia 13 kwietnia 1945 r. (Dz.U. z 1945 r. Nr 13, poz. 73 ze zm.).
123. Dekret Rady Ministrów z dnia 20 marca 1946 r. (Dz.U. z 1946 r. Nr 19, poz. 128 ze zm.)
124. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2001 r. w sprawie zaliczenia gmin oraz miast do jednego z czterech okręgów podatkowych (Dz.U. z 2001 r. Nr 143, poz. 1614 ze zm.).
125. Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 17 października 2007 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu przyznawania pomocy finansowej w ramach działania „*Modernizacja gospodarstw rolnych*” objętego PROW na lata 2007-2013 (Dz.U. 2007 nr 193 poz. 1397 ze zm.).

126. Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 27 lipca 2011 r. w sprawie wykazu spółek hodowli roślin uprawnych oraz hodowli zwierząt gospodarskich o szczególnym znaczeniu dla gospodarki narodowej (Dz.U. z 2011 r. Nr 161, poz. 974 ze zm.).
127. Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 13 lipca 2015 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu przyznawania, wypłaty oraz zwrotu pomocy finansowej na operacje typu „Premie dla młodych rolników” w ramach poddziałania „Pomoc w rozpoczęciu działalności gospodarczej na rzecz młodych rolników” objętego Programem Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014–2020 (Dz.U. z 2015 r., poz. 982 ze zm.).
128. Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 21 sierpnia 2015 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu przyznawania oraz wypłaty pomocy finansowej na operacje typu „Modernizacja gospodarstw rolnych” w ramach poddziałania „Wsparcie inwestycji w gospodarstwach rolnych” objętego Programem Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014–2020 (Dz.U. z 2015 r., poz. 1371 ze zm.).
129. Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 30 września 2015 r. w sprawie wymagań weterynaryjnych przy produkcji produktów pochodzenia zwierzęcego przeznaczonych do sprzedaży bezpośredniej (Dz. U. z 2015 r., poz. 1703 ze zm.).
130. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2016 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej (Dz. U. z 2016 r., poz. 2058 ze zm.).

### **Wykaz obcych aktów prawnych**

131. Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz.U. UE Nr C 321E z dnia 29 grudnia 2006 r.).
132. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1166/2008 z dnia 19 listopada 2008 r. w sprawie badań struktury gospodarstw rolnych i badania metod produkcji rolnej oraz

- uchylające rozporządzenie Rady (EWG) nr 571/88 (Dz. U. UE Nr L 321 z dnia 1 grudnia 2008 r.),
133. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1307/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiające przepisy dotyczące płatności bezpośrednich dla rolników na podstawie systemów wsparcia w ramach wspólnej polityki rolnej oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 637/2008 i rozporządzenie Rady (WE) nr 73/2009 (Dz. U. UE Nr L 347 z dnia 20 grudnia 2013 r.).
134. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania publicznego w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym<sup>1</sup> oraz uchylające dyrektywę 1999/93/WE (eIDAS) (Dz. U. UE Nr L 257 z dnia 28 sierpnia 2014 r.).
135. Rozporządzenie Rady nr 79/65/EWG z dnia 15 czerwca 1965 r. ustanawiające sieć zbierania danych rachunkowych o dochodach i prowadzonej działalności gospodarczej gospodarstw rolnych w Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej (Dz. U. UE Nr 207 z dnia 23 czerwca 1965 r.).
136. Rozporządzenie Rady (WE) nr 73/2009 z dnia 19 stycznia 2009 r. ustanawiające wspólne zasady dla systemów wsparcia bezpośredniego dla rolników w ramach wspólnej polityki rolnej i ustanawiające określone systemy wsparcia dla rolników, zmieniające rozporządzenia (WE) nr 1290/2005, (WE) nr 247/2006, (WE) nr 378/2007 oraz uchylające rozporządzenie (WE) nr 1782/2003 (Dz. U. UE Nr L 30 z dnia 31 stycznia 2009 r.).
137. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 730/2004 z dnia 19 kwietnia 2004 r. dostosowujące rozporządzenie (EWG) nr 1859/82 w następstwie przystąpienia Republiki Czeskiej, Estonii, Cypru, Łotwy, Litwy, Węgier, Malty, Polski, Słowenii i Słowacji do Unii Europejskiej (Dz. U. UE Nr L 113 z dnia 20 kwietnia 2004 r.).



138. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 911/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonywania rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1760/2000 w zakresie dotyczącym koleczyków, paszportów i rejestrów w gospodarstwach (Dz. U. UE Nr L 163/65 z dnia 30 kwietnia 2004 r.)
139. Rozporządzenie Komisji nr 1242/2008 z 8 grudnia 2008 r. ustanawiające wspólnotową typologię gospodarstw rolnych (Dz. U. UE Nr L 335 z dnia 13 grudnia 2008 r.).
140. Rozporządzenie Komisji (WE) nr 867/2009 z dnia 21 września 2009 r. zmieniające i poprawiające rozporządzenie (WE) nr 1242/2008 ustanawiające wspólnotową typologię gospodarstw rolnych (Dz. U. UE Nr L 248 z dnia 22 września 2009 r.).
141. Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (OJ L 347 z dnia 11 grudnia 2006 r., s. 1–118 ze zm.)
142. Ustawa Bundestagu z dnia 16 października 1934 r. o podatku dochodowym (Bundesgesetzblatt I S. 3366/1934 ze zm.).
143. Dekret Prezydenta IV Republiki Francuskiej nr 50-481 z dnia 6 kwietnia 1950 roku Generalny kodeks podatkowy (Journal officiel de la République Française z dnia 30 kwietnia 1950 r.).
144. Ustawa Bundestagu z dnia 16 marca 1976 r. Kodeks fiskalny (Bundesgesetzblatt I S. 613/1976 ze zm.).
145. Ustawa Czeskiej Narodowej Rady z 18 grudnia 1992 r o *daních z příjmů* (Částka 586/1992 Sbírky zákonů).
146. Ustawa Parlamentu Węgier nr CXVII z dnia 22 grudnia 1995 r. o podatku osobistym (Magyar Közlöny 1995/113. Szám ze zm.).
147. Ustawa Parlamentu Irlandii numer 39 z dnia 30 listopada 1997 r. o konsolidacji podatków (Irish Statute Book Number 39 of 1997 ze zm.).

148. Dekret Króla Belgii z dnia 7 maja 1999 r. Kodeks podatku dochodowego (Belgisch Staatsblad 06-08-1999, no: 1999A09646 bladzijs: 29440 BEELD).
149. Dekret Króla Hiszpanii nr 3 z dnia 5 marca 2004 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Boletín Oficial del Estado núm. 60, de 10 de marzo de 2004, páginas 10670 a 10721 ze zm.).

### **Wykaz materiałów źródłowych**

150. Fiscalité et sécurité sociale: Le secteur agricole, OECD, Paryż 2005.
151. *Chiffre global de la population par commune*, Dyrekcja Generalna Institutions et Population, Paryż 2009.
152. *How to Feed the World in 2050*, Organizacji Narodów Zjednoczonych do spraw Wyżywienia i Rolnictwa, Rzym 2009.
153. Census 2011 – This is Ireland, Highlights from Census 2011, Part 1. Central Statistics Office Ireland, Dublin 2011.
154. An ABC on Taxes, Federalne Ministerstwo Finansów Niemiec, Berlin 2013.
155. Navigating new territory Internationally Mobile Employees, International Assignment Services, Taxation of International Assignees Country – Hungary, PWC, Budapeszt 2014.
156. *Program Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014-2020*, Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi, Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi, Warszawa 2014.
157. *Income Tax Exemption & Marginal Relief*, Revenue Commissioners, Dublin 2014.
158. Agritaxation Review, Ministry of Finance and the Ministry of Agriculture Working Group, Dublin 2014.
159. Biuletyn Ekonomiczny nr 1/2015, Wydział Polityczno-Ekonomiczny Ambasady RP w Budapeszcie, Budapeszt 2015.

160. Overview of the French tax system, Public Finances Directorate General, Paryż 2015.
161. *Monitoring rynku pracy. Kwartalna informacja o rynku pracy w III kwartale 2015 r.*, GUS, Warszawa 2015.
162. Guide to Capital Gains Tax, Revenue Commissioners, Dublin 2015.
163. *Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten und Gebietskörperschaften Kalenderjahr 2014*, Federalne Ministerstwo Finansów Niemiec, Berlin 2015.
164. Taxation and Investmen in Hungary 2015, Deloitte, Londyn 2015.
165. *Rynek mleka i produktów mlecznych*, Biuro Analiz i Programowania, Agencja Rynku Rolnego, Warszawa 2015.
166. Informe mensual de recaudación tributaria, Agecia Tributaria, Madryt 2016.
167. *Country Report Belgium 2016. Including an In-Depth Review on the prevention and correction of macroeconomic imbalances*, Komisja Europejska, Bruksela 2016.
168. Employee's Guide to PAYE, Revenue Commissioners, Dublin 2016.
169. *February 2016 monthly report*, Federalne Ministerstwo Finansów Niemiec, Berlin 2016.
170. Financial Secrecy Index, Tax Justice Network Limited, Londyn 2016.
171. *Rachunki narodowe według sektorów i podsektorów instytucjonalnych w latach 2011-2014*, GUS, Warszawa 2016.
172. *Spain Individual – Taxes on personal income*, Tax Summaries, PwC, Madryt 2016.
173. Tax Survey nr 28, 2016. Federal Public Service Finance, Bruksela 2016.
174. World Development Indicators 2016, Bank Światowy, Waszyngton 2016.

## **Wykaz orzeczeń**

175. Wyrok TK z dnia 28 listopada 1995 r., sygn. akt: 17/95 (OTK ZU Nr 3/1995).

176. Wyrok TK z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. akt: P 3/00 (Dz.U. z 2000 r. Nr 50, poz. 600).
177. Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., sygn. akt: K 6/02 (Dz.U. z 2002 r. Nr 78, poz. 715).
178. Wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. akt: K 47/01 (Dz.U. z 2002 r. Nr 19, poz. 199).
179. Wyrok TK z dnia 20 kwietnia 2004 r., sygn. akt: K45/02 (Dz.U. z 2004 r. Nr 109, poz. 1159).
180. Wyrok TK z dnia 26 października 2010 r., sygn. akt: K 58/07 (Dz.U. z 2010 r. Nr 205, poz. 1363).
181. Uchwała TK z dnia 6 września 1995 r., sygn. akt: W. 20/94 (Dz.U. z 1995 r. Nr 114, poz. 555).
182. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego Królestwa Hiszpanii z dnia 20 lutego 1989 r., sygn. akt: STC 45/1989 (Boletín Oficial del Estado núm. 52, de 2 de marzo de 1989).
183. Wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2008 r., sygn. akt: II FSK 183/07.
184. Wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2015 r., sygn. akt: II FSK 2770/14.
185. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 września 2008 r., sygn. akt: I SA/Łd 490/08.
186. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 26 sierpnia 2010 r., sygn. akt: I SA/Ol 457/10.
187. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 maja 2011 r., sygn. akt: I SA/Sz 175/11.

### **Wykaz interpretacji przepisów prawa podatkowego**

188. Interpretacja ogólna MF z dnia 16 marca 2011 r., sygn.: DD3/033/30/CRS/11/95.
189. Interpretacja indywidualna MF z dnia 1 lica 2007 r. (Izba Skarbowa w Warszawie), sygn.: IPPB2/415-274/09-4/JB.
190. Zmiana interpretacji indywidualnej MF z dnia 20 grudnia 2010 r., sygn.: DD3/033/179/CRS/10/PK-1244.
191. Interpretacja indywidualna MF z dnia 21 czerwca 2011 r. (Izba Skarbowa w Bydgoszczy), sygn.: ITPB2/415-350/11/ENB.

192. Interpretacja indywidualna wydana przez DIS w Poznaniu z dnia 30 grudnia 2005 r., sygn.: BD-P/423-164/05/P.
193. Interpretacja indywidualna wydana przez DIS w Warszawie z dnia 22 listopada 2007 r., sygn.: IPPB1/415-176/07-2/AJ.
194. Interpretacja indywidualna wydana przez DIS w Katowicach z dnia 30 kwietnia 2010 r., sygn.: (IBPBII/1/415-128/10/ASz).
195. Interpretacja indywidualna wydana przez DIS w Łodzi z dnia 4 maja 2012 r., sygn.: IPTPB1/415-105/12-2/MD.
196. Interpretacja indywidualna wydana przez DIS w Bydgoszczy z dnia 25 lipca 2014 r., sygn.: ITPB1/415-517/14/WM.

## WYKAZ TABEL

TABELA 1. LICZBA SPÓŁEK W REJESTRZE REGON NA DZIEŃ 31 GRUDNIA 2018 R. PROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ ROLNICZĄ.....	23
TABELA 2. LICZBA PODMIOTÓW W REJESTRZE REGON NA DZIEŃ 31 GRUDNIA 2018 R. PROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ ROLNICZĄ.....	24
TABELA 3. LICZBA GOSPODARSTW ROLNYCH WEDŁUG GRUP OBSZAROWYCH. ....	42
TABELA 4. ŚREDNIA WIELKOŚĆ GOSPODARSTW ROLNYCH W POLSCE W 2018 R. Z PODZIAŁEM NA WOJEWÓDZTWA.....	45
TABELA 5. DOCHODY PODATKOWE GMIN Z TYTUŁU PODATKU ROLNEGO W LATACH 2005-2017.....	58
TABELA 6. STAWKI PODATKU DOCHODOWEGO PIT W NIEMCZACH W 2019 R. ....	122
TABELA 7. PORÓWNANIE DOCHODÓW W WYBRANYCH DZIAŁACH SPECJALNYCH ROLNICTWA OKREŚLANYCH METODĄ SZACOWANIA ZYSKU PODATKOWEGO, A TAKŻE NA PODSTAWIE KSIĄG RACHUNKOWYCH W 2010 R. ....	125
TABELA 8. STAWKI PODATKU DOCHODOWEGO PIT WE FRANCJI W 2019 R. ....	133
TABELA 9. METODY OBLICZANIA DOCHODU ROLNICZEGO WE FRANCJI W ROKU PODATKOWYM 2016. ....	134
TABELA 10. PROGRESJA PODATKOWA W BELGII. ....	142
TABELA 11. STAWKI PODATKOWE DLA PODATKU CIT DLA DOCHODÓW PONIŻEJ 322 500,00 EURO.....	143
TABELA 12. PRZYKŁAD ZASTOSOWANIA SYSTEMU BAREM W GOSPODARSTWIE O PROFILU MLECZNYM W 2004 R. ....	145
TABELA 13. PROGRESYWNE STAWKI PODATKU DOCHODOWEGO OD DOCHODÓW GENERALNYCH W HISZPANII W 2019 R. ....	151
TABELA 14 DOPUSZCZALNE STAWKI AMORTYZACJI ŚRODKÓW TRWAŁYCH WEDŁUG METODY LINIOWEJ W GOSPODARSTWACH ROLNYCH STOSUJĄCYCH METODĘ SZACOWANIA DOCHODU OBIEKTYWNEGO.....	154
TABELA 15. STAWKI PODATKU DOCHODOWEGO PIT W IRLANDII W 2019 R. ....	161
TABELA 16. PROGI ZWOLNIEŃ PODATKOWYCH DLA KWALIFIKOWALNYCH UMÓW LEASINGU.....	164
TABELA 17. ODLICZENIA OD PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB FIZYCZNYCH W CZECHACH W 2016 R. ....	178
TABELA 18. KRYTERIA WYBORU FORMY OPODATKOWANIA DOCHODÓW ROLNICZYCH.....	206
TABELA 19. OPIS PROCEDURY OBLICZANIA WSPÓŁCZYNNIKA SO W GOSPODARSTWIE. ....	216
TABELA 20. LICZBA PRODUCENTÓW ROLNYCH SKŁADAJĄCYCH WNIOSKI O DOPLATY OBSZAROWE W LATACH 2010-2015.....	219
TABELA 21. LICZBA ZWIERZĄT ZNAJDUJĄCYCH SIĘ W SYSTEMIE IDENTYFIKACJI I REJESTRACJI ZWIERZĄT AriMR. ....	220
TABELA 22. SYMULACJA UŚREDNIONYCH OBCIĄŻEŃ PODATKAMI GOSPODARSTW ROLNYCH O PROFILU PRODUKCJI ROŚLINNEJ. ....	231
TABELA 23. SYMULACJA UŚREDNIONYCH OBCIĄŻEŃ PODATKAMI GOSPODARSTW ROLNYCH O PROFILU PRODUKCJI MLECZNEJ....	232
TABELA 24. SYMULACJA UŚREDNIONYCH OBCIĄŻEŃ PODATKAMI GOSPODARSTW ROLNYCH O PROFILU HODOWLI ZWIERZĄT TRAWOŻERNYCH.....	233
TABELA 25. SYMULACJA UŚREDNIONYCH OBCIĄŻEŃ PODATKAMI GOSPODARSTW ROLNYCH O PROFILU HODOWLI ZWIERZĄT ZIARNOŻERNYCH. ....	234
TABELA 26. SYMULACJA OBCIĄŻENIA PODATKAMI GOSPODARSTW ROLNYCH O PROFILU HODOWLI ZWIERZĄT TRAWOŻERNYCH	235
TABELA 27. PORÓWNANIE WPŁYWÓW BUDŻETOWYCH Z TYTUŁU PODATKU ROLNEGO I SYMULACJI DOCHODU USTALANEGO NA PODSTAWIE WSPÓŁCZYNNIKA SO.....	236

## WYKAZ WYKRESÓW

<b>WYKRES 1. PORÓWNANIE DANYCH Z PSR ORAZ FADN NA TEMAT KATEGORII WIELKOŚCI. ....</b>	<b>47</b>
<b>WYKRES 2. PODZIAŁ TERYTORIUM POLSKI NA 4 MAKROREGIONY DLA POTRZEB WTGR. ....</b>	<b>48</b>
<b>WYKRES 3. OPODATKOWANIE ROLNIKÓW W POLSKIM SYSTEMIE PODATKOWYM. ....</b>	<b>53</b>
<b>WYKRES 4. STRUKTURA AGRARNA NIEMIEC Z PODZIAŁEM NA WIELKOŚĆ GOSPODARSTW ROLNYCH. ....</b>	<b>118</b>
<b>WYKRES 5. STRUKTURA AGRARNA FRANCJI Z PODZIAŁEM NA WIELKOŚĆ GOSPODARSTW ROLNYCH. ....</b>	<b>128</b>
<b>WYKRES 6. STRUKTURA AGRARNA BELGII Z PODZIAŁEM NA WIELKOŚĆ GOSPODARSTW ROLNYCH. ....</b>	<b>139</b>
<b>WYKRES 7. STRUKTURA AGRARNA HISZPANII Z PODZIAŁEM NA WIELKOŚĆ GOSPODARSTW ROLNYCH.....</b>	<b>147</b>
<b>WYKRES 8. STRUKTURA AGRARNA IRLANDII Z PODZIAŁEM NA WIELKOŚĆ GOSPODARSTW ROLNYCH. ....</b>	<b>157</b>
<b>WYKRES 9. STRUKTURA AGRARNA WĘGIER Z PODZIAŁEM NA WIELKOŚĆ GOSPODARSTW ROLNYCH.....</b>	<b>166</b>
<b>WYKRES 10. STRUKTURA AGRARNA CZECH Z PODZIAŁEM NA WIELKOŚĆ GOSPODARSTW ROLNYCH. ....</b>	<b>175</b>
<b>WYKRES 11. LINIA CZASU OBOWIĄZYWANIA WSPÓŁCZYNNIKÓW SGM I SO.....</b>	<b>213</b>

## **Agricultural activity income as taxable amount. Theoretical legal study.**

### **Abstract**

The aim of the dissertation is to develop new methods of determining the income of taxpayers carrying out agricultural activity that could become the taxable amount for income tax on agricultural activity.

The direct reason for undertaking the research was the decision of the Constitutional Court, file No. K58/07, obliging the legislator to introduce legislative changes that would enable stratification of rural inhabitants based on their income, and consequently also their financial capacity. The thesis formulated in this work says that the current agricultural tax, which was adopted in 1984, lags significantly behind the other regulations existing in our tax system and the market conditions, which have undergone dynamic changes, especially since Poland joined the structures of the European Union.

This dissertation consists of 8 chapters. Chapter 1 introduces the necessary terminology, including the definition of an agricultural holding and agricultural activity, and presents the Polish agricultural system resulting from the Constitution of the Republic of Poland and the law on the agricultural system, as well as statistical data on the Polish agricultural market.

Chapter 2 characterises the taxes imposed on agricultural producers, in particular agricultural tax, and special sections of agricultural production, taking into account quasi-agricultural income (e.g. agri-tourism or direct sale). The author also presents his own critical assessment of the current agricultural tax.

Chapter 3 addresses agricultural income, divided into agricultural income in the broad sense and in the strict sense. It also presents characteristics of an ideal tax on agricultural activity, based on selected literature.

In chapter 4 of this work, the author, seeking models for the new tax, conducted a comparative law analysis of tax systems (focusing, in particular, on the way of taxing agricultural activity) in selected countries of the EU, i.e. Germany, France, Belgium, Spain, Ireland, Hungary and the Czech Republic. Next, he proposed division of these countries into three groups: countries applying tax preferences to agricultural producers, countries applying limited tax preferences to agricultural producers, and countries not applying tax preferences to this group of taxpayers. Analysis of each of these countries included a general overview of the agricultural market based on



EUROSTAT data, presentation of the general characteristics of a given country's tax system, followed by the way or, most often, ways of calculating income tax on agricultural activity.

Chapter 5 presents analysis of a proposed reform of tax burdens on agricultural producers, i.e. draft bill on taxing income from agricultural activity dated 1 August 2012. It is hard to find a document that would address the issue of taxing agricultural production with an income tax in a more comprehensive and elaborate way. What is more, in contrast to the proposals appearing in the public domain, this bill was drawn up at the request of the Ministry of Agriculture and Rural Development, making it the only comprehensive, official position of the government on that matter.

In chapter 6, the author presented postulates *de lege ferenda* and proposed the optimal methods of calculating the income of agricultural producers based on the experiences of the countries examined, taking into account the Polish specificity.

Finally, in chapter 7, the proposed methods were confronted with the reality by conducting a study involving simulation of taxing 180 randomly selected agricultural holdings. The basis for calculations was the actual data on agricultural holdings available in the database of the Polish FADN. Chapter 8 summarises the discussion presented in the work.